المال والتجارة

Al Mal Wattegara
مالية - اقتصادية - عامة - تصدر شهرياً - العدد ٤٨٨ - شهر ديسمبر - السعر جنيهان ٢٠٠٩

مجلس تصديرى للطباعة والتعبئة والتغليف

دليل استرشادى لأهم الاستفسارات حول قانون الضرائب العقارية الجديد

أضواء على تطبيق معايير المحاسبة ضريبياً

عقوبات القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

فهرست تفصيلى لموضعات المجلة لعام ٢٠٠٩

أربعون عاماً فى خدمة الاقتصاد القومى

Al Mal Waltegara



مجلة المال والتجارة

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

العدد ٤٨٨ - ديسمبر ٢٠٠٩ م

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير
أحمد عاطف عبدالرحمن

نائب رئيس التحرير
أ. د / طلعت أسعد عبدالحميد

نائب رئيس التحرير
أ. د / كامل عمران

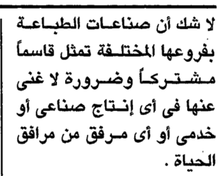
في هذا العدد

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمي المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل في تخصصه

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون : ٢٥٧٤٤٦٣٠ - ٢٥٧٤٢١٩٠ فاكس : ٢٥٧٥٠٤١٩

كلمة التحرير

مجلس تصديرى للطباعة والتعبئة والتغليف



بقلم محاسب / **أحمد عاطف عبدالرحمن**

رئيس مجلس الإدارة

لا شك أن صناعات الطباعة بفروعها المختلفة تمثل قاسماً مشتركاً وضرورة لا غنى عنها فى أى إنتاج صناعى أو خدمى أو أى مرفق من مرافق الحياة .

تسويق الإنتاج الصناعى يحتاج إلى بطاقة التعريف من خلال ملصق أو طباعة مباشرة على المنتج أو بطاقة تعريف معلقة بالمنتج توضح مواصفات الإنتاج وتاريخ الصلاحية إذا كانت تتعلق بحياة الإنسان وبخاصة إذا كانت مواد غذائية أو أدوية فمن الطبيعى أنه بدون معلومات يصعب تداول السلع لافتقارها للمصداقية من خلال بيانات مطبوعة على المغلفات إذا كانت ورقية أو بلاستيكية أو زجاجية أو أقمشة ومنسوجات أو خشبية حسب الواقع وبصرف النظر عن مادة الصنع بدون تعريف وبيان المكونات يصعب تداولها فى الأسواق داخلياً وخارجياً .

لذلك فإن صناعة الطباعة تعد الصناعة الوحيدة التى تساعد وتعاون جهاز حماية المستهلك وجميع الأجهزة الرقابية لتنوير المستهلك وتحذيره من الغش والغشاشين والبيانات المضروبة والتى كثيراً ما نعانى منها فى الأسواق المحلية وتضار منها عمليات التصدير .

صناعات الطباعة تنوعت وتضخمت وأصبحت تبدأ مع الحياة اليومية للإنسان بقراءة الصحف اليومية وتداول الأوراق المختلفة حسب الأغراض والأهداف ولن يختفى دورها على الإطلاق فى الحياة العامة مهما حدث من تطور ونحن نعرف أن الورق سيظل يتمتع بإحساس خاص فالكتاب صديق الإنسان فهو معه فى كل مكان سواء كان هذا الكتاب ثقافياً أو تعليمياً ومهما تطورت التكنولوجيا وجاء بأحدث ما عندها من آلات ومعدات فنحن نرى فى الخارج أن كل سيدة وكل رجل فى القطار أو فى ساحة الانتظار فى الأندية فى الحدائق يصطحب معه كتاب ولا يمكن أن يصطحب معه كمبيوتر فى هذه الأماكن فالكتاب سيظل حافظاً لمكانته فى كل مكان وزمان بلا منازع .

إن أهمية صناعة الطباعة سواء أكانت ممثلة فى كتاب ثقافى أو علمى أو مطبوعات دعائية أو مغلفات ومعلبات بأنواعها العديدة والمتعددة حسب نوعية استخدامها والتى اخترقت حاجز التصدير الآن وتبوأت مكانتها الرائدة فى الدول العربية والإفريقية فى حجم من الصادرات أصبح يتنامى من

سنة إلى أخرى .

أمام هذه الظاهرة الهامة تواجه صناعات الطباعة مشاكل أساسية نتيجة للتجاهل فى التعامل معها مثل باقى الصناعات الأخرى وأن يكون لها مجلس تصديرى مستقل يضم المطبوعات بأنواعها ومواد التعبئة والتغليف الورقية والكرتونية وغيرها من المواد الأخرى المطبوعة .

إن تبعية صناعات الطباعة للمجلس التصديرى للكتاب والسينما والمصنفات الفنية ليس فيه ما يعبر أو يمثل صناعات الطباعة ولقد قمنا بدراسة القرار الوزارى ولم نعثر من بين أعضاء هذا المجلس على من يمثل صناعات الطباعة على اختلافها والتعبئة والتغليف بل هى قاصرة على مجموعة من الناشرين بالإضافة إلى السينما والمصنفات الفنية مما يجعل صناعات الطباعة هى الوحيدة بدون رعاية تصديرية من قبل الدولة .

غياب المجلس التصديرى يمنع صناعات الطباعة من ممارسة نشاطها فى الخارج أو الداخل من خلال مناقشة السياسة التصديرية وكيفية تنميتها وإقامة المعارض وهذا يحتاج لرعاية وإشراف من مجلس تصديرى خاص بهذه الصناعة القديمة والهامة ولا يوجد أمامنا الآن إلا أن نطرح أوراقنا على المجلس التصديرى الحالى وما لا تعلمه الوزارة بأن تشكيل المجلس غاب عنه من يمثل صناعة الطباعة وقد تقدمت الغرفة بطلب للمهندس وزير التجارة والصناعة لإصدار قرار بتشكيل مجلس تصديرى للطباعة والتغليف والمنتجات الورقية وهذا الاسم للمجلس المقترح يندرج تحت مسمياته ناتج مصانع الكراس والكتاب والمصحف والأدوات الكتابية وورق التصوير ومطابع المغلفات المرنة والتى بلغت الاستثمارات فيها مليارات والمغلفات الورقية والكرتونية والتى يستثمر فيها مليارات مما يزيد من أهميتها ... ويحق لها أن تنفرد بمجلس تصديرى مستقل بدلاً من الانتساب لمجلس تصديرى ننتسب له اسماً وهو غائب عنا فعلاً .

إن وجود مجلس تصديرى لا شك سيكون قراراً داعماً لصناعة استراتيجية هامة تنتشر فى كل مكان ويساعد على تنشيطها وتطويرها وتوسيع مجالاتها الداخلية والخارجية ... كما يعد دعماً لعمليات التصدير التى بدأت فى السنوات الأخيرة التى شهدت انفراجة بدأت برقم صادرات أكثر من ٤٠٠ مليون جنيه وإذا أضيف إليها صادرات التعبئة والتغليف ستتخطى المليار فى مجملها .

من خلال التشجيع والدعم والمساندة خاصة وأن مصر كانت رائدة فى نشاطها الطباعى والثقافى منذ الستينات فى المنطقة العربية والإفريقية وبين دول الشرق الأوسط إلا أنها تعرضت لحالة من الشرزمة والتفكيك فى فترة نشط فيها القطاع الحكومى فى مصر على حساب القطاع الخاص الذى هو لديه القدرة على التطوير المستمر والانتشار وكان القائد لمنظومة التنمية فى هذا القطاع الهام والحيوى .

آن الآوان لتشكيل هذا المجلس التصديرى لصناعات الطباعة والتعبئة والتغليف والمنتجات الورقية حتى تعود مصر إلى مكانتها فى المنطقة العربية والشرق أوسطية فى هذا القطاع ■

دليل استرشادى لأهم الاستفسارات حول قانون الضرائب العقارية الجديد

اتحاد الصناعات المصرية - لجنة الضرائب

١ - ماذا يقصد بالعقار فى القانون ؟ هل هو المبنى بالكامل أم كل وحدة سكنية فيه ؟

المقصود بالعقار فى القانون هو كل شئ مستقر لا يمكن نقله من دون تلف اى كل وحدة سكنية أو غير سكنية فى المبنى وليس المبنى بالكامل .

٢ - ماهى العقارات التى تخضع للضريبة فى القانون الجديد ؟

تفرض الضريبة على جميع العقارات المبنية على ارض مصر سواء كانت عمارة أو فيلا أو شاليه أو شقة سكنية أو وحدة غير سكنية أو محل او كشك ، كما تفرض الضريبة أيضاً على الأراضى الفضاء المستغلة فى اى نشاط مثل الجراجات والمشاتل وا لمخازن كما تفرض الضريبة على التركيبات المقامة على أسطح المنازل او المعلقة على واجهتها مثل محطات ا لمحمول ولافتات الدعاية .

٣ - ما هى نسبة الضريبة فى القانون الجديد ؟

نسبة الضريبة فى القانون الجديد ١٠٪ من القيمة الإيجارية السنوية للوحدات السكنية والوحدات غير السكنية بعد استبعاد ٣٠٪ بالنسبة للسكني ، ٣٢٪ للغير سكنى مقابل تكاليف وصيانة وبمراعاة حد الإعفاء ٦٠٠٠ جنيه المقرر للسكن فقط .

٤ - كيف يتم حساب العبء الضريبى للوحدات السكنية فى القانون الجديد ؟

يتم حساب العبء الضريبى فى القانون الجديد على النحو التالى : -

تحديد القيمة الرأسمالية للعقار ، والتى تبلغ ٦٠٪ من القيمة السوقية له .

تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، والبالغة ٣٪ من القيمة الرأسمالية له .

تقدير وعاء الضريبة ، من خلال استبعاد نسبة ٣٠٪ من القيمة الإيجارية السنوية للعقار مقابل مصاريف الصيانة التى يتكبدها المالك :

استبعاد حد الإعفاء المقرر فى القانون للسكنى والبالغ ٦٠٠٠ جنيه سنوياً .

تطبيق سعر الضريبة البالغ ١٠٪ من القيمة الإيجارية السنوية الصافية ، التى تم التوصل إليها من الخطوة السابقة .

٥ - هل هناك حدود للإعفاء فى هذا القانون ؟

نعم يوجد حد للإعفاء فى هذا القانون حيث تضمنت المادة (١٨) منه إعفاء من الضريبة لكل وحدة فى عقار مستعملة فى أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية

عن (٦٠٠٠ جنيـه) على ان يخضع ما زاد للضريبة .

٦ ـ ما هى العقارات المعفاة من هذه الضريبة ؟

بخلاف الإعفاء للوحدات السكنية التى تقل قيمتها الإيجارية عن ٦٠٠٠ جنيه تعفى ايضاً :ـ

١ ـ الأبنية المملوكة للجمعيات والمنظمات العمالية المسجلة والمخصصة لمكاتب إداراتها .

٢ ـ المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات .

٣ ـ المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية .

٤ ـ الأحواش ومبانى الجبانات .

٥ ـ أبنية مراكز الشباب والرياضة .

٦ ـ الأبنية المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل .

٧ ـ العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية المحيطة بها .

٨ ـ الدور المخصصة لاستخدامها فى مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح .

٧ ـ من هو المكلف بأداء الضريبة فى هذا القانون ؟ هل هو المالك أم المستأجر ؟

المكلف بأداء الضريبة كما عرفه القانون فى المادة (٢) هو مالك العقار المبنى او من له عليه حق عينى بالانتفاع او بالاستغلال سواء كان شخصاً طبيعياً او اعتبارياً ويكون الممثل القانونى للشخص الاعتبارى او الشخص الطبيعى غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله .

وعلى ذلك فإن المستأجر غير مكلف بأداء الضريبة ولكن فى حالة امتناع المالك عن السداد يكون المستأجر مسئول بالتضامن مع المالك فى سدادها فى حدود الأجرة المستحقة عليه للمالك وإيصال السداد يعد إيصالاً للأجرة المدفوعة من المستأجر للمالك .

٨ ـ ما هو موقف المالك المقيم فى عقاره من هذا القانون ؟

القانون لم يفرق بين المالك المقيم فى عقاره والمالك المؤجر للعقار ملكه للغير ـ وفى حالة إقامة المالك فى عقار ملكه لا يخرج موقفه عن احد الفروض الآتية :ـ

- مالك مقيم فى عقار ملكه فى ظل قوانين سابقة ومحدد له قيمة إيجارية ومستفيد من إعفاءات مقررة وفقاً لتلك القوانين فيظل مستفيد منها إلى ان يتصرف فى العقار او يقوم بتأجيره للغير فيخضع فى هذه الحالة للقانون الجديد .
- مالك مقيم فى عقار ويخضع فعلاً لأحكام القانون الجديد وقدرت له قيمة إيجارية تقل عن ٦٠٠٠ جنيه فى السنة فإنه معفى من أداء الضريبة .
- مالك مقيم فى عقار خاضع لأحكام القانون الجديد وزادت القيمة الإيجارية التى حددتها اللجان المختصة عن حد الإعفاء ٦٠٠٠ جنيه فإن ما زاد عن حد الإعفاء سوف يخضع للضريبة بنسبة ١٠٪ .

٩ ـ ما هو موقف من يملك منزل عائلى له ولأولاده من هذه الضريبة ؟

من يملك منزل عائلى له ولأولاده وثابت ملكيته له فقط فإذا كان هذا العقار وحدة سكنية واحدة وخضع للقانون الجديد سوف يحاسب ضريبياً عنه كوحدة سكنية واحدة بمراعاة حد الإعفاء ٦٠٠٠ جنيه .

اما إذا كان المنزل عبارة عن عدد من الوحدات السكنية فتحاسب ضريبياً كل وحدة على حده بمراعاة حد الإعفاء لكل وحدة (٦٠٠٠ جنيه).

١٠ ـ ما هو وضع من يمتلك أكثر من عقار ؟

إذا كانت العقارات متعددة الوحدات أو كل عقار وحدة سكنية أو غير سكنية فيحاسب ضريبياً عن كل وحدة وتستفيد كل وحدة بحد الإعفاء (٦٠٠٠ جنيه) عدا غير السكنى .

١١ ـ ما هو وضع العقارات المؤجرة بإيجارات قديمة ؟

العقارات المؤجرة بإيجارات قديمة خضعت من قبل لأحكام القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وتعديلاته وتمتعت بالإعفاءات التى قررتها قوانين تنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر كالقانون ٤٩ لسنة ١٩٧٧ ، ١٣٦ لسنة ١٩٨١ وما قبلهما ومن ثم تسرى القيمة الإيجارية والإعفاءات السابق تقديرها لها وتمتعها بها فى ظل العمل بالقانون الجديد إلى أن تنقضى العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية .

١٢ ـ هل تخضع لهذه الضريبة الوحدات السكنية التى تتولى بناؤها جمعيات تعاونية ؟

جميع العقارات خاضعة للضريبة ومربوطة بها عدا ما حدده المشرع وقرر عدم خضوعه أو إعفائه من الضريبة ، وطالما أن الوحدات التى قامت ببنائها الجمعيات التعاونية للسكنى فهى خاضعة للضريبة وبالنسبة لقيمتها الإيجارية فإنه يمكن أن تستفيد من حد الإعفاء إذا قل الإيجار السنوى للوحدة عن ٦٠٠٠ جنيه

وما زاد يخضع للضريبة .

١٣ ـ هل ستخضع للضريبة تلك الوحدات التى لم يكتمل بناؤها ولا زالت تحت الإنشاء ؟

حدد المشرع فى المادة (٨) من القانون العقارات المبنية التى تفرض عليها الضريبة سواء كانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام ، وطالما أن الوحدة لازالت تحت الإنشاء ولم تشغل فإنه لا تفرض عليها الضريبة .

١٤ ـ هل تخضع لهذه الضريبة الوحدات السكنية غير المشغولة ؟

نص المشرع صراحة على فرض الضريبة على الوحدات التامة وغير المشغولة .

١٥ ـ ما هو موقف العقارات التى يتم إيجارها مفروشة ويتم سداد ضريبة دخل عن إيجارها ؟

هذه الوحدات المفروشة إذا ما زادت قيمتها الإيجارية السنوية التى قدرتها اللجان عن ٦٠٠٠ جنيه فإن ما زاد يخضع للضريبة وطبقاً للمادة (٤٥) من قانون الدخل

الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة وفقا لهذا القانون تستنزل الضريبة على العقارات المبنية التى سددها الممول من ضريبة الدخل إذا كانت أقل من ضريبة الدخل .

١٦ ـ ما هو موقف الأراضى الفضاء المسورة من هذه الضريبة ؟

طبقا لأحكام البند (ب) من المادة (٩) من القانون فإن الأراضى تعتبر فى حكم العقارات المبنية ومن ثم تخضع للضريبة إذا كانت مستغلة سواء كانت ملحقة بالمبانى أو مستقلة عنها ، مسورة أوغير مسورة .

١٧ ـ ما هو موقف الحدائق والأراضى الملحقة بالعقارات من هذه الضريبة ؟

الحدائق والأراضى الملحقة بالعقارات تعد من العوامل المؤثرة فى تحديد القيمة الإيجارية السنوية لوحدات العقار وتراعيها اللجان عند تحديد القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) اما إذا كانت مستغلة سواء كانت ملحقة بالمبانى أو مستقلة عنها بأى نوع من أنواع الاستغلال فتخضع بذاتها للضريبة .

١٨ ـ هل تخضع لهذه الضريبة الوحدات المستخدمة فى أغراض تجارية أو صناعية ؟

نعم الوحدات المستخدمة فى أغراض تجارية او صناعية تخضع للضريبة بسعر ١٠٪ بعد خصم نسبة ٣٢٪ مقابل مصاريف صيانة وبدون تمتع بالإعفاء المقررة (٦٠٠٠ جنيه)

١٩ ـ ما هى الأعباء الضريبية على المنشآت الصناعية فى هذا القانون ؟

يحتسب العبء الضريبى لتلك المنشآت وفقا للخطوات التالية :ـ

- تحديد المساحة الكلية للمنشأة وتحديد المساحة التى تشغلها المبانى بواقع ٦٠٪ من جملة المساحة .
- تقدير القيمة المحسوبة للمبانى من خلال ضرب سعر متر الأرض وقت الشراء فى المساحة التى تم تحديدها فى الخطوة السابقة .
- تقدير القيمة الإيجارية السنوية للمنشأة بواقع ٣٪ من القيمة المحسوبة للمبانى .
- تحديد وعاء الضريبة بعد استبعاد ٣٢٪ من القيمة الإيجارية السنوية كمصاريف صيانة .
- تطبيق سعرالضريبة بواقع ١٠٪ من صافى القيمة الإيجارية الذى تم التوصل إليه من الخطوة السابقة وبدون إعفاءات .

٢٠ ـ ما هى الجهة التى ستتولى تقدير القيمة الإيجارية للعقارات ؟

تتولى تقدير القيمة الإيجارية لجان تسمى (لجان الحصر والتقدير) تشكل برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية ، وعضوية مندوب من كل من وزارتى المالية والإسكان واثنين من المكلفين بأداء الضريبة فى نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبى المحلى للمحافظة .

٢١ ـ ما هى أسس تقدير هذه القيمة ؟

تقدر القيمة الإيجارية على أساس تقسيم العقارات المبنية

نوعياً فى ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافى والمرافق المتصلة بها ومن خلال بيانات الإقرار المقدم من المكلف وبيانات الحصر التى تأتى بها اللجان من خلال المعاينة على الطبيعة والتى تتفق جميعها فى نماذج رياضية موجودة على الحسابات الآلية لينتج عنها القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) والتى يمكن حساب الضريبة منها .

٢٢ ـ هل هناك ما يضمن أن تكون القيمة الإيجارية المقدرة قيمة عادلة وهل يمكن الاعتراض عليها إذا تضمنت أى مبالغة ؟

نعم فتشكيل لجان الحصر والتقدير والممثل فيها اثنين من الأهالى وعضو من وزارة الإسكان أصبحت الأغلبية بعيدة عن جهة ربط وتحصيل الضريبة .

هذا فضلاً عن أن التقدير يخضع لنماذج رياضية محددة سلفاً لا تستطيع اللجنة التدخل فى نتائجها النهائية ، كما أنه يمكن للمكلف الاعتراض عليها إذا تضمنت من وجهة نظره أى مبالغة من خلال الطعن أمام لجان الطعن ، ثم اللجوء إلى القضاء إذا اقتضى الأمر ذلك.

٢٣ ـ ما هى المدة التى سيظل التقدير سارى خلالها ؟ وما هى المعايير التى تم تحديد هذه المدة على أساسها ؟

المدة التى سيظل التقدير سارى خلالها هى خمس سنوات يعاد بعدها التقدير وقد حددت هذه المدة لملاحقة التغيرات الاقتصادية المطردة كما أنها فترة زمنية تتناسب مع أوضاع سوق العقارات فى مصر بما يتضمن عدم تزايد الفجوة بشكل واسع بين العقارات خلال التقديرات المتتالية .

٢٤ ـ ما هى الحالات التى تنتهى فيها العلاقة بين الممول والمصلحة ؟

إذا أصبح المكلف من غير المخاطبين بأحكام القانون وكمثال إذا أصبح غير مالك وليس عليه أية مديونية لصالح المصلحة .

٢٥ ـ ماذا عن انتقال العقار إلى مالك جديد ؟

ينتقل التكليف بأداء الضريبة المستحقة على العقار من المالك القديم إلى المالك الجديد .

٢٦ ـ كيف يتم حماية الممول عند إعادة تقييم العقار ؟

إن القانون الجديد يحمى المكلف من أية زيادة ناتجة عن إعادة التقييم فقد نص صراحة على الا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير كل خمس سنوات زيادة فى القيمة الإيجارية عن ٣٠٪ الوحدات السكنية و ٤٥ ٪ للوحدات غير السكنية .

٢٧ ـ كيف سيتم التعامل مع من لا تتيح له ظروفه الاجتماعية سداد الضريبة العقارية المستحقة على عقاره ؟

نص القانون صراحة فى مادته (٢٩) على أن تتحمل الخزانة العامة الضريبة المستحقة على المكلف بأدائها وفقاً لأحكام هذا القانون وذلك إذا طرأت تغييرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة

على الوفاء بدفع الضريبة .

٢٨ - كيف يتعامل القانون الجديد مع أصحاب العقارات التى لم يسبق تسجيلها لدى مصلحة الضرائب العقارية ؟

لبناء علاقة تقوم على الثقة بين المجتمع الضريبى والمصلحة فقد نص القانون صراحة على إعفاء المكلفين غير المسجلين بأجهزة الضرائب العقارية من سداد أى أعباء تترتب على الضريبة عن السنوات السابقة ، بشرط التقدم بإقرارات عن عقاراتهم خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون لمحاسبته ضريبياً بأثر فورى وليس بأثر رجعى .

٢٩ - ما هو موقف القانون الجديد من المنازعات القائمة حاليا حول الضريبة العقارية ؟

يفسح القانون الجديد المجال أمام المكلفين بأداء الضريبة لإنهاء النزاعات القضائية بينهم وبين المصلحة والتى تتعلق بالخلاف حول تقدير القيمة الإيجارية للعقار فى مقابل أداء نسب من الضريبة منصوص عليها فى القانون تتراوح ما بين ١٠٪ ، ٢٠ ٪ حسب القيمة الإيجارية والضريبة ، هذا فضلاً عن انقضاء الخصومة فى الدعاوى المتنازع عليها إذا كانت القيمة الإيجارية محل النزاع لا تتجاوز ٢٠٠٠ جنيه .

٣٠ - كيف يتعرف الممول على نتيجة تقييم عقاره ؟

سوف يتم الإعلان عن نتيجة التقييم للقيمة الإيجارية السنوية للعقار التى تقررها اللجان فى الأماكن العامة بكل منطقة والتى يتردد عليها جموع المواطنين كما ينشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات والأهم من ذلك كله هو أن القانون قد الزم الجهة الإدارية بإخطار المكلف بتلك التقديرات بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على العنوان الثابت بمأمورية الضرائب العقارية أو بالإقرار المقدم منه .

٣١ - متى يستحق سداد الضريبة العقارية ؟

تستحق هذه الضريبة العقارية وفقاً لهذا القانون اعتباراً من اول يناير للسنة التالية التى تبدأ فيها إجراءات الربط .

٣٢ - هل أجاز القانون تقسيط الضريبة ؟

تحصل الضريبة على قسطين متساويين الأول حتى نهاية شهر يونيه والثانى حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة ، ويجوز للمكلف سدادها بالكامل فى ميعاد سداد القسط الأول .

٣٣ - أين سيتم سداد الضريبة العقارية ؟

يكون دين الضريبة وفقاً لهذا القانون واجب الأداء فى مقر مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة فى مقر المدين .

٣٤ - كيف يتم خصم المبالغ المدفوعة لحساب الضريبة على العقارات المبنية من ضريبة الدخل المفروضة على إيرادات الثروة العقارية ؟

على المكلف التوجه بقسيمة سداد الضريبة على العقارات المبنية إلى مأمورية الضرائب المصرية المختصة لاستنزال قيمة تلك الضريبة من وعائه

الضريبى الخاص به .

٣٥ ـ كيف يتم التعامل مع من يتأخر عن سداد هذه الضريبة ؟

ينص القانون الجديد على أن يستحق مقابل تأخير على المبالغ التى لم يتم أداؤها من الضريبة ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم الذى يعلنه البنك المركزى فى الأول من يناير مضافاً إليه ٢٪ وذلك عن فترة التأخير .

٣٦ ـ ما هى العقوبات التى يتضمنها القانون على من لا يلتزم بأحكامه ؟

قرر المشرع فى القانون عقوبة عبارة عن غرامة تتراوح ما بين ٢٠٠ و ٢٠٠٠ جنيه فى حالة الامتناع عن تقديم الإقرارأو تقديمه متضمناً بيانات غير صحيحة .

أما بالنسبة لحالات التهرب الضريبى فسوف يعاقب المتهرب بغرامة تتراوح ما بين ١٠٠٠ و ٥٠٠٠ جنيه بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التى يتم أداؤها .

٣٧ ـ ماذا قدم القانون الجديد لتحسين العلاقة بين الممول والمصلحة ؟

الفكرة الرئيسية للتشريعات الضريبية ومنها هذا القانون استندت إلى فكر مستنير استهدف إرساء دعائم الثقة والشفافية بين المكلفين والإدارة الضريبية مع خلق توازن بين أطراف المنظومة الضريبية وإعطاء الفرصة للمكلفين للاندماج فى هذه المنظومة وذلك من خلال ما يلى :-

- افتراض الصدق عند قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبى والأخذ بما يحتويه الإقرار من بيانات إلى أن يثبت العكس .
- مشاركة المكلفين بما يعادل النصف فى لجان الحصر والتقدير والطعن لمزيد من الحيادية مع إخطار المكلفين بالتقديرات لإتاحة الفرصة للطعن .
- تطوير آليات الطعن على قرارات اللجان فى الحالات التى يشعر فيها الممول بعدم حيادية تقديرات الضريبة المستحقة عليه من خلال لجان الطعن وتقليل الاتجاه للطعن أمام القضاء .
- تطبيق نظام العفو الضريبى عما سلف وإنهاء النزاعات الإدارية والقضائية وبداية صفحة جديدة بين المكلفين والمصلحة مع بداية تنفيذ أحكام القانون الجديد وذلك بإنهاء كافة النزاعات السابقة على القانون .

٣٨ ـ هل القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) فى هذا القانون هى ذاتها الإيجارات الجديدة؟

هناك اختلاف كبير بين الاثنين حيث إن الإيجارات الجديدة لعلاقة إيجارية بين المالك والمستأجر يحكمها القانون ٤ لسنة ١٩٩٦ ، وتطبق بشأن أحكام القانون المدنى وتسرى عليها نصوص وأحكام ومبادئ القانون المدنى مثل (العقد شريعة المتعاقدين) من حيث القيمة الإيجارية المتفق عليها فى العقد المبرم بين المالك والمستأجر ومدة العقد وكلها تكون رضائية بين طرفى العقد بحيث يمكن زيادة القيمة الإيجارية فى أى وقت حسبما يتراءى للمالك والمستأجر ، أما بالنسبة للقيمة الإيجارية فى هذا

القانون فتحددها لجان الحصر والتقدير بمراعاة الأسس الواردة فى القانون ولائحته التنفيذية والتى ستكون اقل من القيمة الإيجارية المتفق عليها بين المالك والمستأجر ، فهى قيمة إيجارية حكمية وافتراضية بقصد تحديد وعاء الضريبة تمهيداً لاحتسابها وليس معيار لتنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر .

٣٩ - لايخضع للضريبة حوالى ٩٠٪ من المبانى وفقاً لتصريحات السيد الدكتور وزير المالية والسيد الأستاذ رئيس مصلحة الضرائب العقارية . فهل من أجل ١٠٪ من المبانى المفروض عليها ضريبة يستلزم ذلك إصدار القانون الجديد الذى سبب وما زال فى حدوث ذعر للمواطنين ؟

ومن المتوقع فى حالة حدوث نمو اقتصادى ضخم سوف تتغير نسبة ١٠٪ بالتأكيد لتصبح ٢٠٪ أو اكثر ، بالإضافة إلى انه تم إصدار القانون الجديد لإصلاح المجتمع الضريبى .

٤٠ - ما مدى تحصين هذا القانون ضد عدم الدستورية ؟

القانون الجديد لا يوجد به شبه عدم الدستورية لأنه تم عرضه على الجهات التشريعية بالدولة وايضاً تم مراجعته من قبل الخبراء الدستوريين .

٤١ - ما المقصود نحو ما جاء باللائحة التنفيذية بأن المنتفع والمستغل ملزم بتقديم الإقرار، بينما نص القانون على أن المالك هو المكلف بتقديم الإقرار الضريبى ؟

نص القانون على أن المالك هو المسئول عن تقديم الإقرار الضريبى سواء كان العقار يقع تحت حد الإعفاء أو مفروض عليه ضريبة بينما يقصد بأن المنتفع والمستغل هو المكلف بتقديم الإقرار كما ورد باللائحة التنفيذية وذلك بالنسبة إلى الهيئات الحكومية والهيئات الخدمية إما المستأجر غير مكلف بتقديم الإقرار .

٤٢ - ما هى ضرورة تقديم صورة من عقود الإيجار عند تقديم الإقرار، وهل هذه العقود للاسترشاد أم أنه سوف يتم الاستناد للقيمة الإيجارية الواردة بالعقود والتى سوف يتم حساب الضريبة على أساسها ؟

ضرورة تقديم صورة من عقود الإيجار عند تقديم الإقرار هى للاسترشاد فقط بغرض متابعة أعمال لجان الحصر والتقدير والتأكد من صحة بيانات هذه اللجان ، ولا يوجد ما يلزم بتقديم عقود الإيجار وفى هذه الحالة سوف يتم الأخذ بتقديرات لجان الحصر والتقدير لحين الطعن عليها .

٤٣ - عدم وجود ممثلين من ذوى الخبرة فى لجان الحصر والتقدير أثناء حصر المصانع والمنشآت السياحية والفنادق يتسبب فى حدوث

حالة من الذعر الشديد لأصحاب هذه الأنشطة ، فما هى طرق معالجة هذا ؟

يمثل فى لجان الحصر والتقدير عضوان من المجالس المحلية والشعبية ويمكن لهذه المجالس المحلية والشعبية ويمكن لهذه المجالس ترشيح العضوين من أصحاب الخبرة فى هذه الأنشطة ، ولكنه يوجد بديل آخر وهو اللجوء إلى لجان الطعن للطعن على تقديرات لجان الحصر والتقدير وتتميز لجان الطعن بأنها تضم العديد من الخبراء والمختصين فى جميع المجالات والأنشطة سواء فى عملية التقييم أو فى مجال النشاط نفسه .

٤٤ ـ لم يتضمن نموذج رقم ٣ الذى سوف يتم إرساله إلى المولين لمخاطبتهم بسعر الضريبة المفروضة عليهم وأسس احتساب هذه الضريبة فلذلك سوف يتم الطعن على الضريبة فلذلك سوف يتم الطعن على الضريبة وليس على أسس احتسابها فهل من الممكن أن يتم إضافة بيان أسس احتساب الضريبة فى هذا النموذج رقم (٣) حتى يتمكن الممول من الاطلاع على أسس المحاسبة الخاصة به ويكون له حرية الاعتراض على أى منها ؟

جميع أسس المحاسبة التى تم عليها احتساب الضريبة يمكن ان يتم توضيحها للممول وجميع الملفات الخاصة بها متوافرة ويمكن الاطلاع عليها فى أى وقت كما يمكن الطعن على اى أساس منها فى حالة عدم رضى الممول عن هذه الأسس التى تم احتساب الضريبة على أساسها .

٤٥ ـ ما هو الوقت الذى يقصده القانون للتقدم بطلبات التظلم والطعن على قيمة الضريبة المفروضة على الممول هل هو خلال ٦٠ يوماً من تاريخ النشر بالجريدة الرسمية أم بعد إرسال مأمورية الضرائب العقارية بالخطاب المسجل بعلم الوصول الذى يفيد بقيمة الضريبة المفروضة ، كما أنه لابد من توضيح الوقت المقصود باللائحة التنفيذية ؟

نص القانون على أنه لابد النشر بالجريدة الرسمية وعلى مأمورية الضرائب العقارية الإعلان عن التقديرات فى الأماكن العامة لكل منطقة واستكمالاً لعملية الإعلان فعلى مأمورية الضرائب العقارية مخاطبة الممول بخطاب مسجل بعلم الوصول لكل ممول وبناء على ذلك فإنه يتم التقدم بطلبات الطعن والتظلمات فى خلال ٦٠ يوما من تاريخ إخطار المصلحة بالخطاب المسجل بعلم الوصول وليس تاريخ النشر بالجريدة الرسمية والإعلان فى الأماكن العامة كما أن الطعن يقدم على القيمة الإيجارية السنوية وليس قيمة الضريبة المربوطة .

٤٦ ـ ما هى أسس تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لحساب الضريبة على العقارات المبنية ؟

تقدر القيمة الإيجارية للعقارات المبنية بمعرفة لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها فى المادة (١٣) من القانون وذلك بعد تقسيمها وفقاً لأسس وقواعد التقسيم الآتية :

أ ـ الموقع الجغرافى : ويشمل :

١ ـ طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية .

٢ ـ الشارع الكائن به العقارات المبنية .

٣ ـ مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المتنزهات العامة .

ب ـ مستوى البناء

(فاخر /فوق المتوسط / متوسط / اقتصادى / شعبى) ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة / طوب مصنع / حجر / طوب لبن / خشب / صاج / أية مواد اخرى)

جـ ـ المرافق المتصلة بالعقارات المبنية وتشمل :

١ ـ الكهرباء والمياه والصرف الصحى .

٢ ـ الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة .

٣ ـ تليفونات .

٤ ـ شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة .

٥ ـ أية مرافق عامة اخرى .

٤٧ ـ ما هى أسس تقدير هذه القيمة ؟

يتم تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً فى ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافى والمرافق المتصلة بها وبناءً على ما يقدمه المكلف من بيانات فى إقراره الضريبى وكذا البيانات التى تجمعها لجان الحصر والتقدير المشكلة لهذا الغرض والتى تصب فى النهاية فى النماذج الرياضية المعدة لتحديد القيمة الإيجارية بحيادية تامة من خلال الحراسب الآلية ودون تدخل يذكر للعنصر البشرى .

٤٨ ـ هل هناك تأثير للجان الحصر والتقدير على القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) ؟

دور اللجان محدود جداً فى التأثير على القيمة الإيجارية لسببين هما : ـ

أولاً : لأن تشكيلها برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية ومندوب مالية وآخر من الإسكان مع اثنين من المكلفين بأداء الضريبة يرشحهما المجلس الشعبى المحلى والمحافظ أى أن جهة ربط الضريبة لا تمثل سوى ٢٠٪ فقط وهى نسبة لا تؤثر من قريب أو بعيد على قرار اللجنة والذى يصدر بأغلبية الأصوات وفى ذلك ما يضمن حيادية اللجان .

ثانياً : لأن التقدير يحدد بعد وضع بيانات لإقرار الممول الذى يحررها لنفسه وكذا بيانات الحصر التى تمت بمعرفة اللجنة وفقاً لعوامل التقدير المحددة باللائحة التنفيذية للقانون ، وهذه البيانات يتم إفراغها فى النماذج الرياضية المعدة لغرض التقدير داخل الحواسب التى تخرج نتائجها ممثلة للواقع بنسبة كبيرة .

٤٩ ـ هل يحق للمكلف الطعن على تقديرات القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) والضريبة التى أعلن بها ؟ وكيف ؟

إذا ما رأى المكلف بأداء الضريبة أن القيمة الإيجارية التى قدرتها لجان الحصر والتقدير ومن ثم الضريبة أن فيها مغالاة وزيادة عما هو قائم أو مرضى بالنسبة له . .

فله الحق فى الطعن أولاً أمام لجان الطعن المشكلة وفقاً لهذا القانن بكل محافظة وثانياً له الحق أيضاً فى اللجوء للقضاء الإدارى .

وعلى المكلف تقديم طعنه للمديرية أوالمأمورية مع سداد تأمين لجدية الطعن مقداره خمسون جنيهاً لنظر طعنه .

٥٠ ـ يتخوف البعض من عدم حيادية لجان الطعن ؟

بالنظر لتشكيل تلك اللجان يتضح أن رئيس تلك اللجنة من أحد ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين فى الضرائب العقارية ويوجد بها عضو فقط يمثل جهة ربط وتحصيل الضريبة بالإضافة لممثل لوزارة الإسكان واثنين من الخبراء فى مجال الإنشاء والتعمير والتقييم العقارى يختارهما المحافظ بناء على ترشيح من المجلس الشعبى المحلى ، أى أن تمثيل جهة ربط وتحصيل الضريبة لا يمثل سوى ٢٠٪ فقط من تشكيل تلك اللجان كما أن قرار اللجنة يصدر بأغلبية الأصوات .

هذا فضلاً عن عدم جواز الجمع بين عضوية لجنة الحصر والتقدير وعضوية لجان الطعن لضمان الحيادية والشفافية .

٥١ ـ متى يقدم المكلف إقراره الضريبى وهل يقدم سنوياً مثل الضرائب على الدخل ؟

يقدم المكلف إقراره الضريبى فى حالة الحصر الخمسى مرة واحدة كل خمس سنوات وذلك فى النصف الثانى من السنة السابقة للحصر عن كل من العقارات التى يملكها أو ينتفع بها .

أما إذا كان عقاره مستجدا أو أضاف وحدات على عقاره (بناء أدوار أخرى ـ تعلية) وكان عقاره قد سبق حصره أو أحدث فى عقاره تعديلات أثرت على القيمة الإيجارية أو استغل أرضاً كانت فضاء فيجب عليه تقديم إقرار فى موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من السنة التى حدثت أو طرأت فيها أو عليها تلك المستجدات.

٥٢ ـ مكتوب فى الإشارات الخاصة بالإقرار "يكفى تقديم إقرارمن أحد الشركاء فى هذه الحالة أرجو الإفادة كيف ستتم كتابة الأسماء فى خانة المالك حيث لا توجد سوى خانة واحدة كما لا يوجد بالإقرارما يدل على كون العقار مملوك لشخص واحد أم على المشاع ، فهل يكتب اسم مالك واحد ومقدار نصيبه أم تكتب كل الأسماء فى نفس الخانة ؟

يدون فى البيانات الخاصة باسم مقدم الإقرار أحد الشركاء الذين يمتلكون العقار

وفى خانة المالك للعقار تدون اسماء جميع الملاك أو أسم احد الملاك وشركاه أو ورثة المرحوم فلان وترفق العقود المثبتة لذلك وإعلام الوراثة .

٥٣ ـ كيف أقدم الإقرار الضريبى للضريبة العقارية وأنا مقيم بالكويت وأملك شقة تمليك ؟

عن طريق البريد الالكترونى للمصلحة rta@rta.gov.eg .

او بإمكانك عمل توكيل رسمى لأحد الأفراد بتقديم الإقرار الضريبى نيابة عنك ، او بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

٥٤ ـ لدى شقة ببولاق الدكرور وفيلا بالهرم وعمارة بالعجوزة ، فهل يتم تقديم إقرار واحد أم إقرار عن كل وحدة وهل يتم تقديم الإقرارات جميعها فى مقر واحد ؟

يتم تقديم إقرار عن كل وحدة على حدة ويمكن تقديم الإقرارات جميعها فى مأمورية واحدة من الثلاث مأموريات والتى تتبع جميعها مديرية الضرائب العقارية بالجيزة او (أقرب مأمورية إلى محل الإقامة الدائم)

٥٥ ـ ورد بنموذج أ للوحدات السكنية ضرورة ملأ البيانات الخاصة بالعقار الكائن به الوحدة السكنية محل الخضوع للضريبة من حيث عدد الأدوار والجراج والميزانين وغيرها وهى مسألة غير موضحة بشكل كافٍ فمثلاً أنا عندى شقة تمليك ضمن اتحاد ملاك مكون من ٤٥ شقة فهل أنا ملزم بتوصيف العمارة بالكامل أم الشقة التى أمتلكها فقط ؟

يتم ملأ البيانات الخاصة بالعقار المحتوى للوحدة ملكك فى الصفحة المخصصة لذلك (صفحة ٤) فى ضوء البيانات المتاح لك معرفتها ، ويتم استيفاء البيانات الخاصة بالوحدة ملكك فى الصفحة المخصصة لذلك بالإقرار (صفحة ٥) .

٥٦ ـ أقيم أنا وأخوتى فى ستة وحدات بالعقار كملاك فأى إيجار أذكره فى الإقرار الضريبى ؟

تترك الخانة الخاصة بالإيجار (قديم ـ جديد ـ مفروش واخرى) وكذلك الخانة الخاصة بالقيمة الإيجارية خالية دون ذكر اى بيانات طالما أنكم مالكين ولستم مستأجرين .

٥٧ ـ هل الضريبة سنوية؟

نعم الضريبة سنوية وتستحق فى الأول من يناير من كل عام ولمزيد من التيسير يمكن للمكلف سدادها على قسطين الأول حتى الأخر من يوليه والثانى حتى الأخر من ديسمبر من كل عام .

علماً بأن قيمة الضريبة تظل ثابتة لمدة خمس سنوات ، ثم يصير النظر فى إعادة تقديرها بعد انتهاء هذه الفترة إذا لم يتراء على القيمة الإيجارية (وعاء الضريبة) ما يؤثر عليها بالزيادة أو النقصان .

أضواء على تطبيق معايير المحاسبة ضريبياً

دكتور : سمير سعد مرقس
استاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية
استاذ الضرائب والقانون بالأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية
محاسب قانونى مستشار ضريبى ومستشار قانونى

مقدمة :

إن تطبيق القانون هو الأولى فى معالجة المشاكل الضريبية فإذا تعارض المعيار مع احكام أى من مواد القانون فيكون تطبيق مواد القانون هى الأولى .

مثلما حدث عند تعارض المعيار المصرى رقم (١٠) بشأن الأصول الثابتة وإهلاكها مع ما ورد بالقانون بالمواد (٢٧ ، ٢٦، ٢٥) فتعد قائمة الدخل وتحدد الإهلاكات وفق المعيار رقم (١٠) ثم يتم إعداد الإقرار الضريبى وصولاً إلى الوعاء بتطبيق المواد ٢٧ ، ٢٦، ٢٥ من القانون ولائحته التنفيذية.

وهناك أيضاً بعض المعايير لم ينص عليها القانون ولكن الواقع العملى ينص على تطبيقها وهو ماسوف نتناوله بالدراسة فى هذا البحث .

وسوف نتناول أيضاً بعض المفاهيم التى استحدثها القانون المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى لم تكن موجودة من قبل .

معايير المحاسبة التى لم ينص القانون على تطبيقها ولكن الواقع العملى قام بتطبيقها

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس اختيار وتغيير السياسات المحاسبية إلى جانب تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء ويهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مع القوائم المالية للفترات الزمنية المختلفة ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى فيما عدا الإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية فإن متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية قد تم تحديدها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) الخاص بعرض القوائم المالية .

نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وعند المحاسبة عن التغييرات

فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح اخطاء الفترات السابقة .

يتم تناول الآثار الضريبية لتصحيح اخطاء الفترات السابقة وللتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل

تعريفات :

١- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

- السياسات المحاسبية : هى المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .

- التغيير فى التقدير المحاسبى : هو تعديل القيمة الدفترية لأى أصل أو التزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدورى لأى أصل وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى و المنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات وينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالى فلا تعد هذه التغيرات تصحيحاً لأخطاء .

الأهمية النسبية : يعتبر حذف او تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف او التحريف منفرداً او مجمعاً تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ او التحريف الذى تم تحديده فى الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند او كليهما العامل المحدد فى هذا الشان .

أخطاء الفترات السابقة : هى حذف او تحريف فى القوائم المالية للمنشاة عن فترة او فترات سابقة والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها او نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات ، والتى :

(أ) كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات .

(ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها واخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية .

وتتضمن هذه الأخطاء تاثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس .

التطبيق بأثر رجعى : هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة .

إعادة الإثبات بأثر رجعى : هو تصحيح إثبات وقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو ان خطأ الفترة السابقة لم يحدث ابداً .

تعذر التطبيق : يعتبر تطبيق احد المتطلبات غير عملى

عندما يتعذر على المنشأة تطبيق هذا الأمر بعد القيام بالمجهودات المعقولة فى هذا الشأن ، ولفترة معينة قد يكون من المتعذر تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى أو القيام بإعادة الإثبات بأثر رجعى لتصحيح أى خطأ وذلك فى الحالات الآتية :

(أ) عدم تحديد تأثيرات التطبيق بأثر رجعى أو إعادة الإثبات بأثر رجعى .

(ب) إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة .

(ج) إذا تطلب التطبيق او إعادة الإثبات بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة للقيم والمبالغ وكان من المتعذر تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات عن غيرها من المعلومات بصورة موضوعية بحيث :

(١) تقدم هذه المعلومات ادلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ إثبات او قياس أو الإفصاح عن هذه القيم والمبالغ .

و(٢) كان من الممكن إتاحة هذه المعلومات عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة .

<u>التطبيق اللاحق :</u> للتغيير فى السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية يتمثل على التدريب فيما يلى :-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة .

و(ب) الاعتراف بتأثير التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

هدف المعيار :

يمكن للمنشأة ان تقوم بتنفيذ انشطة اجنبية بإحدى طريقتين ، فمن الممكن ان يكون لها معاملات بعملات أجنبية او يكون لديها عمليات أجنبية ، بالإضافة إلى ذلك يمكن للمنشأة ان تعرض قوائمها المالية بعملة اجنبية ، ويتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح كيفية تضمين القوائم المالية للمنشأة لمعاملتها التى تمت بعملة اجنبية وعملياتها الأجنبية وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى العملة التى يتم عرض القوائم المالية بها .

- تتمثل الأمور الرئيسية التى يتناولها المعيار فى اختيار سعر الصرف الذى يجب استخدامه وفى كيفية إثبات اثر التغييرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية .

<u>نطاق المعيار</u>

يجب أن يطبق هذا المعيار فى :

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية.

(ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للعمليات الأجنبية والتى يتم تضمينها فى القوائم المالية للمنشأة عن طريق القوائم المالية المجمعة أو عند تطبيق طريقة حقوق الملكية .

(ج) ترجمة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى للعملة التى يتم عرض القوائم المالية بها .

- يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العديد من المشتقات بالعملات الأجنبية وبالتالى فهذه المشتقات استبعدت من نطاق هذا المعيار ، ومع هذا فإن تلك المشتقات بالعملة الأجنبية والتى لا تدخل فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فإنها تدخل ضمن نطاق هذا المعيار كما يسرى هذا المعيار أيضاً عندما تترجم مؤسسة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض .

لا يتناول هذا المعيار المحاسبة عن تغطية مفردات العملات الأجنبية بما فى ذلك المتعلقة بتغطية صافى الاستثمار فى كيان اجنبى .

يتناول هذا المعيار عرض القوائم المالية للمنشأة بعملة اجنبية كما يحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يجب مراعاتها حتى تكون القوائم المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وفى حالة ترجمة المعلومات المالية لعملة أجنبية دون الوفاء بهذه المتطلبات ، فإن هذا المعيار يحدد المعلومات التى يجب الإفصاح عنها .

- لا يتناول هذا المعيار طريقة عرض التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بعملة اجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لعمليات التشغيل الأجنبية التى تظهر فى قائمة التدفقات النقدية .

تعريفات :

- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

سعر الإقفال :

هو سعر الصرف المحدد فى تاريخ الميزانية .

فرق سعر الصرف :

هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة اخرى بأسعار صرف مختلفة .

سعر الصرف :

هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

القيمة العادلة :

هى القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين اطراف كل منهم لديه رغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملون بإرادة حرة.

العملة الأجنبية :

هى أى عملة أخرى بخلاف عملةالتعامل للمنشأة .

العمليات الأجنبية :

هى منشأة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية ، والتى تقع أو تباشر

انشطتها فى بلد آخر او بعملة أخرى بخلاف البلد التى تقع فيها أو العملة التى تستخدمها المنشأة التى تعرض قوائمها المالية .

عملة التعامل :

هى العملة التى يتم استخدامها داخل البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة انشطتها .

المجموعة :

هى الشركة الأم وكل المنشآت التابعة لها .

البنود ذات الطبيعة النقدية : تشمل النقدية المحتفظ بها وأصول والتزامات المنشأة التى سوف تحصل أو تدفع بوحدات ثابتة من العملة او قابلة للتحديد .

صافى الاستثمار فى كيان أجنبى :

هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول الكيان الأجنبى .

عملة العرض :

هى العملة التى تعرض بها القوائم المالية للمنشأة .

سعر الصرف الفورى :

هو سعر الصرف للتسليم الفورى.

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٧) القوائم المالية المجمعة والمستقلة

نطاق المعيار :

١ - يطبق هذا المعيار فى إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لمجموعة من المنشآت والتى تقع تحت سيطرة شركة قابضة .

٢ - لا يتناول هذا المعيار طرق المحاسبة عن تجميع ودمج انشطة الأعمال واثرها على عملية التجميع بما فى ذلك الشهرة الناشئة عن اندماج الأعمال (انظر معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) الخاص بتجميع الأعمال).

٣ - يطبق هذا المعيار أيضاً فى المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة أو فى المشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة أو فى الشركات الشقيقة فى حالة اختيار المنشأة لعرض قوائم مالية مستقلة .

تعريفات :

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

القوائم المالية المجمعة :

هى تلك القوائم المالية لمجموعة والتى يتم عرضها وكأنها لمنشأة اقتصادية واحدة .

السيطرة :

هى مدى القدرة على التحكم فى السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منفعة من انشطتها .

طريقة التكلفة :

هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها إثبات الاستثمار بالتكلفة ويعترف المستثمر بإيرادات الاستثمار فقط فى حدود ما يستلمه المستثمر من توزيعات الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها بعد

تاريخ الاقتناء وتعتبر التوزيعات المستلمة بالزيادة عن تلك الأرباح بمثابة استرداد للاستثمار ويتم الاعتراف بها كتخفيض لتكلفة الاستثمار .

المجموعة :

هى الشركة القابضة وكل الشركات التابعة لها .

حقوق الأقلية :

هى ذلك الجزء من ناتج التشغيل ربح او خسارة و من صافى أصول شركة تابعة والتى تتعلق بحقوق لا تمتلكها الشركة القابضة بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة .

الشركة القابضة :

هى المنشأة التى يكون لديها شركة تابعة او اكثر .

القوائم المالية المستقلة :

هى تلك القوائم التى يتم عرضها بواسطة الشركة القابضة أو اى مستثمر فى شركة شقيقة أو شريك فى منشأة تخضع لسيطرة مشتركة والتى يتم فيها معالجة الاستثمارات على أساس الحصة المباشرة فى الملكية وليس على أساس نتائج الأعمال وصافى أصول الشركات المستثمر فيها .

الشركة التابعة :

هى المنشأة التى تسيطر عليها شركة اخرى (الشركة القابضة) وهى تشمل شركات الأفراد أيضاً .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الاستثمارات فى شركات شقيقة

نطاق المعيار :

١ ـ يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة إلا أنه لا يطبق على الاستثمارات فى شركات شقيقة المملوكة لـ :

(أ) مؤسسات راس مال المخاطر .

أو (ب) صناديق الاستثمار او المنشآت المماثلة بما فى ذلك صناديق التأمين الاستثمارية وخاصة عندما تكون هذه الاستثمارات تم تقييمها عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل أو عندما تكون مبوبة كاستثمارات بغرض المتاجرة ويتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الخاص بالأدوات المالية ـ الاعتراف والقياس ، ويتم قياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الخاص بالأدوات المالية ـ الاعتراف والقياس مع إثبات التغيرات فى القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر فى فترة التغيير .

تعريفات :

١ ـ تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :ـ

الشركة الشقيقة :

هى شركة يكون للمستثمر

فيها نفوذ مؤثر ولكنها ليست شركة تابعة كما انها ليست حصة فى مشروع مشترك للمستثمر وتتضمن ايضاً شركات الأفراد .

القوائم المالية المجمعة :

هى القوائم المالية للمجموعة ككيان اقتصادى واحد .

السيطرة :

هى القدرة على التحكم فى السياسات المالية وسياسات التشغيل لمنشأة بغرض الحصول على منافع من الأنشطة الخاصة بها .

طريقة حقوق الملكية :

هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف بالاستثمار - عند اقتنائه - بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فى صافى أصول الشركة المستثمر فيها ، وتظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر فى نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها .

السيطرة المشتركة :

هى مشاركة بموجب اتفاق تعاقدى فى السيطرة على النشاط الاقتصادى و توجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل والقرارات المالية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين يشاركون فى السيطرة) .

القوائم المالية المستقلة :

هى تلك القوائم المالية التى تقوم بعرضها الشركة القابضة المستثمرة فى شركة شقيقة أو المشاركة فى منشأة تخضع لسيطرة مشتركة تتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات على أساس الحصة المباشرة فى الملكية وليس على أساس نتائج الأعمال وصافى أصول الشركات المستثمر فيها .

النفوذ المؤثر :

هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية وسياسات التشغيل للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة او السيطرة المشتركة على تلك السياسات .

الشركة التابعة :

هى الشركة التى تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة) و يشمل ذلك شركات الأفراد .

استحدث القانون المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مصطلحات لم تكن موجودة من قبل والتى من ضمنها ما يلى :-

- السعر المحايد .
- الأطراف المرتبطة .
- الإتاوات .
- المنشأة الدائمة .

■ السعر المحايد .

هو السعر الذى يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو اكثر ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

■ الأطراف المرتبطة .

كل شخص يرتبط بالممول بعلاقة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بما فى ذلك :-

١ - الزوج والزوجة والأصول والفروع .

٢ - شركة الأموال والشخص

الذى يمتلك فيها بشكل مباشر او غير مباشر ٥٠٪ على الأقل من عدد او قيمة الأسهم او من حقوق التصويت .

٣ ـ شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .

٤ ـ اى شركتين او اكثر يملك شخص آخر ٥٠٪ على الأقل من عدد او قيمة الأسهم او حقوق التصويت فى كل منها .

■ الإتاوات .

هى المبالغ المدفوعة أى كان نوعها مقابل استعمال او الحق حقوق النشر الخاصة بعمل ادبى او فنى او علمى بما فى ذلك أفلام السينما او أى براءة اختراع او علامة تجارية أو تصميم او نموذج او خطة او تركيبة او عملية سرية او مقابل استعمال او الحق فى استعمال معدات صناعية أو تجارية او علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية او العلمية .

وعندما نتحدث عن هذه الأنواع من الإتاوات تظهر أنواع من المفاهيم والعقود الدولية منها : ـ

أولاً : عقود حق المعرفة .

وتشمل التنازل عن سر الصنعة أو معادلات وتركيبات سرية لمنتجات معينة وكذلك التنازل عن وسائل التصنيع المختلفة .

ثانياً : عقود الأداء .

هذا النوع من العقود يتضمن التنازل عن ترخيص الملكية الصناعية بالإضافة إلى مجموعة من المعارف الفنية مثل دراسة الأسواق والطلب على السلع والوسائل الفنية الأخرى لتسيير المنشأة وهى عادة ما تشمل مواصفات إنتاج أو تسويق أو إجراءات إدارية محددة مسبقاً يتم تطبيقها للوصول إلى إنتاج سلعة أو اداء خدمة ذات مواصفات وجودة محددة ومتفق عليها .

ثالثاً : عقود المعونة الفنية .

وتشمل عقود المعرفة الفنية المعارف الفنية المكتسبة فى ميدان صناعى معين أو كيفية تطبيق الفنون الإنتاجية المختلفة بما لها من مواصفات سرية وعادة لا يتم تسجيل هذه الوسائل الفنية او المعارف مثلما يحدث بالنسبة لبراءة الاختراع او الأسماء التجارية .

رابعاً : عقد الترخيص .

يشمل لفظ الإتاوات مفهوم التنازل عن ترخيص معين حيث يشمل التنازل عن الحق فى استخدام بعض الحقوق المعنوية (براءة الاختراع ـ الماركة) لفترة محددة مقابل أداء مبلغ معين سواء فى صورة مبلغ ثابت او فى صورة نسبة من أرقام المبيعات .

خامساً : عقد الإدارة .

إذا ما تضمن عقد التنازل عن ترخيص معين الوارد فى البند السابق تدريب بعض العاملين على استخدام الترخيص فإنه يعد من عقود نقل التكنولوجيا ومن ثم فيدخل فى مفهوم الإتاوة .

■ المنشأة الدائمة .

كل مكان ثابت للأعمال يتم

من خلاله تنفيذ كل او بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم فى مصر وتشمل على الأخص :

١ - محل إدارة .
٢ - الفرع .
٣ - المبنى المستخدم لمنفذ البيع .
٤ - المكتب .
٥ - المصنع .
٦ - الورشة .
٧ - المنجم أو حقول البترول او بئر الغاز او المحجر أو اى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب او اى إنتاج آخر من الغابات .
٨ - المزرعة أو الغراس .
٩ - موقع البناء او مشروع الإنشاء أو التجمع او التجهيزات او الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك .

ويعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة ابرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر اوجه نشاطها على شراء البضائع للمشروع .

شروط المنشأة الدائمة

١ - وجود كيان لممارسة النشاط على سبيل الافتراض.
٢ - ان يكون شخص قادر على اتخاذ القرارات .
٣ - ان تمارس نشاط مولد للربح .
٤ - ان تمول نفقاتها من إيراداتها .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل

هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل . ويتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلة لـ :

- الاسترداد (او السداد) المستقبلى للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر فى ميزانية المنشأة .
- العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة إن احد شروط الاعتراف بالأصل او الالتزام فى القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل او الالتزام ، فإذا كان من المتوقع ان يترتب على استرداد او تسوية القيمة الدفترية للأصل او الالتزام سداد ضريبة مستقبلاً أكبر أو اقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية ، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل .

(الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة .

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى

بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى ، ولذلك فإن العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل يعترف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى قائمة الدخل ايضاً أما العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً ضمن حقوق الملكية ، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى ان يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال او فى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى أصول والتزامات الشركة المقتناة وا لمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال و يتناول هذا المعيار ايضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل .

نطاق المعيار :

١ - يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.

٢ - لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى ،كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل اخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركة التابعة او الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة .

٣ - ملغاة .

٤ - لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) او المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر) ، مع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح او المزايا الضريبية للاستثمار .

الضريبة المؤجلة :

الإلتزامات الضريبية المؤجلة :

هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة .

الأصول الضريبية المؤجلة :

هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ : -

- الفروق المؤقتة المخصومة (اى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).
- الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية .
- الخصم الضريبى ٢ غير المستخدم والمرحل للفترات التالية .



عقوبات القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

أسماء عمرو على محمود وافى
مكتب الدكتور سمير سعد مرقص
محاسبون وخبراء ضرائب

مقدمة :

لقد صاحب تطور دور الدولة فى النشاط الاقتصادى تطور مصادر الدولة فى الحصول على إيراداتها وزيادة الأهمية النسبية لبعض المصادر على بعض .

وأهم مصادر إيرادات الدولة ما يلى :

١ ـ الضرائب .
٢ ـ الرسم .
٣ ـ الإتاوات .
٤ ـ إيرادات الدولة من ممتلكاتها .
٥ ـ الغرامات .
٦ ـ القروض العامة .
٧ ـ الهبات والهدايا والمعونات الأجنبية وأرباح عمليات الإصدار النقدى .
٨ ـ اليانصيب العام .

- وتعتبر الضرائب هى أهم مصدر تمويلى للدولة على الإطلاق ولم يعد ينظر إليها على أنها أداة لتمويل النفقات الحكومية وحسب ولكنها أداة تعتمد عليها الدولة فى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

وهذا يحدو بنا إلى التعريف بالضريبة وأركانها والحد من ظاهرة التهرب الضريبى لما لذلك من تأثير على تحقيق الدولة لأهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية .

لذا سنتعرض فى هذا البحث إلى ما يلى :

١ ـ تعريف الضريبة وأركانها.
٢ ـ ما هو التهرب الضريبى .
٣ ـ أسباب التهرب الضريبى.
٤ ـ الآثار المترتبة على التهرب الضريبى .
٥ ـ القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وعلاجه لأسباب التهرب الضريبى .
٦ ـ الجرائم الضريبية والعقوبات المترتبة على كل منها وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومقارنتها الواردة بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

أولاً : التعريف بالضريبة وأركانها :ـ

الضريبة تعرف الضريبة على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع .

■ ويتضح من هذا التعريف وجوب توافر أربعة أركان مكتملة فى الضريبة .

الركن الأول :

الضريبة فريضة إلزامية .

ويعنى ذلك أن الفرد غير مخير فى دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة بغض النظر عن رغبته أواستعداده للدفع ومن ذلك يتضح أن المنوط بها فرض الضريبة هى الدولة بموافقة ممثلى الأمة وليس كل ممول على حدة .

الركن الثانى :

الضريبة فريضة تحددها الدولة .

فهى تفرض بقانون وتلغى بقانون دون أن يعنى ذلك حرية الدولة المطلقة فى ذلك فتعد الدولة مشروع قانون وتعرضه على السلطة التشريعية بالموافقة عليه .

الركن الثالث :

الضريبة فريضة بلا مقابل .

ويعنى ذلك أن الممول يقوم بدفع الضريبة بغض النظر عن المنافع التى تعود عليه وهى بذلك تقوم على مبدأ التكافل الاجتماعى.

الركن الرابع :

الضريبة تهدف إلى تحقيق أهداف المجتمع .

تهدف الضريبة إلى تحقيق أهداف المجتمع سواء كانت هذه الأهداف :

أ - أهداف مالية - توفير حصيلة مالية تستخدم لإشباع الحاجات العامة للأفراد.

ب - أهداف اجتماعية - تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع .

جـ - أهداف سياسية - مثل الضريبة الجمركية المناعة لمقاطعة منتج معين أو منتجات دولة معادية .

د - أهداف اقتصادية - معاملة بعض الأنشطة معاملة خاصة بقصد تحقيق أهداف المجتمع .

ثانيا : ما هو التهرب الضريبى ؟

لما كانت الضريبة بمثابة استقطاع من دخول وثروات المجتمع لما تنطوى عليه من فريضة إلزامية تقررها الدولة بما لها من سلطة فمن المتوقع أن يلجأ بعض افراد المجتمع إلى محاولة للتخلص بشتى الطرق والأساليب من ادائها وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبى .

وقد جرت العادة إلى تقسيم التهرب الضريبى إلى نوعين :-

الأول :

تهرب مشروع من الضريبة عن طريق استغلال بعض الثغرات التى لا يخلو منها اى تشريع ضريبى للتخلص من اداء الضريبة أو جزء منها وهو ما يطلق عليه تجنب الضريبة .

الثانى :

تهرب غير مشروع يقوم به المكلفين بالضريبة باتباع اساليب الغش والخداع واستعمال الطرق الاحتيالية للتخلص من كل أو بعض الضرائب المستحقة عليهم وهذا ما يطلق عليه التهرب غير المشروع أو الغش الضريبى .

ثالثا : آثار التهرب الضريبى :

ان اى نظام ضريبى فى اى من المجتمعات الحديثة مطالب بتحقيق أهداف مالية واجتماعية واقتصادية كما سبق أن اوضحنا ان الضريبة وفقا لتعريفها تهدف إلى تحقيق أهداف المجتمع .

فالتهرب الضريبى يؤدى إلى :-

١ - يؤدى إلى إنقاص حصيلة الخزانة العامة من الضرائب الأمر الذى يجعل الدولة غير قادرة على القيام بواجباتها الأساسية تجاه مواطنيها فهو يؤثر على الهدف المالى للضريبة .

٢ - نجد أن المشرع قد يورد معاملة خاصة لأنشطة معينة كرفع سعر الضريبة عليها بقصد تحقيق أهداف اقتصادية معينة مثلاً

التدخين فإذا تهرب التاجر أو المنتج لهذه السلعة من الضريبة يؤدى إلى الإخلال وإفساد محاولات المشرع فى هذا الصدد.

٣ - التهرب الضريبى يخل بأبسط قواعد فرض الضريبة وهى العدالة وهدم التضامن الاجتماعى وذلك لأن الممول عندما يجد من هو اكثر منه دخلاً ومع ذلك لا يدفع ضريبة إطلاقاً أو يدفع ضريبة أقل منه فإن ذلك يؤدى إلى إقبال الممول على دفع الضريبة يقل.ويقدم نموذجاً سيئاً قد يحتذى به ويحاول هو الآخر ان يتهرب من الضريبة .

مما سبق يصبح من المهم التعرف على أسباب التهرب الضريبى

رابعاً : أهم أسباب التهرب الضريبى :-

يمكن إرجاع أهم وسباب التهرب الضريبى إلى ٣ عوامل رئيسية :

العامل الأول :

عيوب فى التشريع الضريبى : قد يكون التشريع الضريبى نفسه أحد العوامل التى تدعو الممول إلى التهرب من الضريبة ويجب أن يكون أى تشريع ضريبى خالياً من العيوب الآتية وإلا كان مدعاة للتهرب الضريبى .

١ - المبالغة فى سعر الضريبة وازدواجها :

فإن ارتفاع سعر الضريبة وتكرار دفع الممول لأكثر من ضريبة عن ذات الإيرادات فهنا تقترب الضريبة من حد المصادرة لإيرادات الممول (مما يدعوه بمواد الضريبة من مصادرة إيرادات الممول) مما يدعوه للتهرب منها تخلصاً من عبئها .

٢ - سوء الصياغة ووجود ثغرات بمواد القانون.

فكلما زادت الثغرات بمواد القانون وسوء الصياغة لمواده بما يجعلها تحتمل التأويل والتفاوت فى الآراء كلما كان ذلك محفزاً للممول على التهرب من اداء الضريبة .

٣ - عدم مراعاة ظروف الأنشطة المختلفة والأماكن المختلفة والتفاوت فيما بين الأنشطة والأماكن المختلفة فلا يعقل ان تكون أسس المحاسبة لنشاط فى إحدى الأماكن النائية فى ذاتها أسس المحاسبة لنشاط بإحدى الأماكن المكتظة بالناس فلابد من التمييز بين الأنشطة لإشعار الجميع بعدالة الضريبة .

٤ - ضعف العقوبات والجزاءات المترتبة على التهرب الضريبى فكلما كانت العقوبة والجزاء المترتب على قيام الممول بجريمة التهرب الضريبى ضعيفة وغير رادعة كلما كان ذلك محفزاً له على التهرب من الضريبة لأنه يدرك بضعف العقوبة فى حالة اكتشاف جريمة التهرب وذلك على أمل أن يحالف الحظ فى استمراره فى التهرب دون أن يتم اكتشافه .

العامل الثانى : عيوب فى الإدارة الضريبية :

وإحقاقاً للحق فإن كاتب البحث وإن كان أحد العاملين فى مجال الضرائب إلا أن الإدارة الضريبية لا تخلو من بعض العيوب وأبرزها ما

يلى : -

١ - المبالغة من جانب بعض موظفى الضرائب فى التقدير.

وعدم الاعتداد العملى باستقلال السنوات الضريبية وافتراض تطور النشاط باستمرار دون مراعاة لاحتدام المنافسة بين المنشآت المختلفة والتقلبات الاقتصادية هذا جانب - والجانب الآخر الذى يؤدى بالمأمور إلى التقدير الجزافى هو ظروف التقادم ورغبة منه فى إنجاز أكبر قدر ممكن من الملفات وضيق الوقت الذى لا يمكنه من إجراء ما يلزم من تحريات أضف إلى ذلك نظرة الريبة التى ينظر بها إليه فى حالة تخفيضه لأرباح ملف مما يجعله ينتهج النهج الذى ينأى به عن أية شبهة ويستمر فى النهج الذى ارتسمه سلفاً درءاً لأى شبهة ويتم اللجوء للتقدير الجزافى وهذا يجعل الممول غير راض عن تقديرات المصلحة ويدعوه إلى التهرب من الضريبة أو إخفاء نشاطه عن المصلحة .

٢ - عدم المساواة فى التطبيق مما يضعف الثقة فى الجهاز الضريبى .

فإحساس الممول بعدم المساواة يضعف الثقة فى الجهاز الضريبى حيث ان قاعدة العدالة تأتى فى الصدارة وهى تعنى أن يساهم كل مواطن فى الأعباء المالية العامة حسب مقدرته التكليفية .

فعلى سبيل المثال عندما يشعر أحد مالكى المحال الصغيرة ان الأنشطة الصغيرة بخضوعه للضريبة ذلك فى حين ان اصحاب المصانع الكبيرة التى تنشأ فى مناطق عمرانية جديدة رغم تحقيقها إيرادات تعادل مئات المرات ما يحققه ورغم ذلك فهى غير خاضعة للضريبة هذا مما يدفعه إلى التهرب من الضريبة لعدم إحساسه بالمساواة .

٣ - تعقيد الإجراءات الإدارية وطولها .

إن تعقيد الإجراءات الإدارية وطول إجراءات التقاضى من تقديرات المأمورية ثم الإحالة إلى لجان الطعن وقد يتم الطعن فى قرار لجنة الطعن فى المحكمة وقد تمر القضية بجميع مراحل التقاضى حتى تصبح الضريبة نهائية وهذا يستغرق عدة سنوات ويكبد الممول العديد من التكاليف وايضاً الربط النهائى للضريبة يتم بالتوازى مع سنوات جديدة مما يضاعف العبء الضريبى على الممول فيصبح الممولون مطالب بسداد الضريبة عن عدد من السنوات دفعة واحدة .

إزاء ذلك يلجأ إلى التهرب من الضريبة درءاً لعبئها الثقيل عن نفسه ويرى الآخرون ما يعانيه الممولين فى تعاملهم مع الضرائب فيلجأون إلى التهرب كلياً من الضريبة .

المحور الثالث : الوعى الضريبى :

وهى تعنى نظرة الممول إلى الضريبة واقتناعه بها ومدى احقية الدولة فى فرضيتها .

وكلما ارتفع الوعى الضريبى فى المجتمع كلما تلاشت ظاهرة التهرب الضريبى ويجب نشر الوعى الضريبى بين أفراد المجتمع بأهمية الضريبة وما يمكن أن يتم توفيره من حصيلتها من خدمات تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع وتوفير

قدر أكبر من الشفافية عن قيمة المحصل من الضرائب وكيفية إنفاقها وتوفير قدر أكبر من العدالة فى توزيع الخدمات بين الأماكن المختلفة.

وعموما يجب أن تقترب الدولة من مفهوم الضريبة النموذجية التى أوردها الاقتصادى آدم سميث وهى :

أ ـ **المساواة :** فيؤدى كل مواطن هذه الفريضة الإلزامية بنسبة إيراده .

ب ـ **التحديد :** فيحدد لكل فرد ما يجب أن يؤديه .

جـ ـ **الملاءمة :** فتحصل الضريبة فى الزمان والمكان الملائمين .

د ـ **الاقتصاد :** فلا خير فى ضريبة تستنفذ حصيلتها أو معظمها مصاريف جبايتها .

خامسا : القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وعلاجه لأسباب التهرب الضريبى :ـ

تعد الضريبة احد مظاهر التضامن الاجتماعى التى يتحتم على كل ممول تحمل نصيبه منها وفى إطار تحقيق إصلاح اقتصادى كفء وتحقيق اكبر قدر ممكن من العدالة الضريبية فقد اعتمد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عدة محاور بتفعيلها سيؤدى ذلك إلى تقليص ظاهرة التهرب الضريبى إلى حدها الأدنى ومعالجة العوامل المؤدية إليها السابق عرضها وأهم المحاور ما يلى :ـ

١ ـ تم تخفيض سعر الضريبة وأصبح فى حده الأقصى بواقع ٢٠٪ بدلاً من ٤٠٪ وحده الأدنى ١٠٪ بدلاً من ٢٠٪ وكذلك زيادة الأعباء العائلية إلى ٥٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٠٠٠ جنيه ٢٥٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠ جنيه على حسب الحالة الاجتماعية أو بمعنى أصبح شريحة معفاة قدرها ٥٠٠٠ جنيه .

٢ ـ توسيع القاعدة الضريبية بحيث يسمح للمشروعات التى تعمل فى الخفاء إلى الانضمام للمنظومة الضريبية.

٣ ـ إلغاء الإعفاءات التى كانت تخل بمبدأ العدالة الضريبية.

٤ ـ تبسيط الإجراءات عن طريق جعل نموذج واحد للإخطار واعتماد الإقرار كأساس للفحص ـ إلغاء نظام الإضافة ـ منح الممول ميزة الدفعات المقدمة ـ جواز مد ميعاد الإقرار ، اتباع نظام الفحص بالعينة مما يقلل من حجم الأعمال الملقاة على عاتق مأمور الضرائب فلا يلجأ إلى التقدير الجزافى .

٥ ـ دعم الثقة بين الممول والمصلحة وألقت العبء بالإثبات على المصلحة ويتم الربط على الممول من واقع إقراره الضريبى ـ والتحديد الواضح لحقوق الممولين والتحديد الواضح لمدى سلطة الإدارة الضريبية .

٦ ـ رفع الوعى الضريبى للمجتمع فقد تم شن حملة مكثفة متزامنة مع إصدار القانون للتعريف بالقانون ومزاياه وذلك فى جميع وسائل الإعلام .

٧ ـ تشديد العقوبات على جرائم التهرب الضريبى وتحديدها تحديداً واضحاً بالتفصيل الذى سيرد فيما بعد .

٨ ـ كما تم تلافى العديد من

الثغرات وسوء الصياغة التى كانت بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

وفى راينا أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تلافى العديد من الأسباب بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وعالج الكثير من الأساليب المؤدية لظاهرة التهرب الضريبى .

سادساً : القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وجرائم التهرب الضريبى ومقارنتها بما ورد بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته :-

تضمن قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أحكاماً مستحدثة فى مجال الجرائم الضريبية والإجراءات الجنائية الخاصة بها ونعرض لها فيما يلى :-

أولاً : الأحكام الموضوعية :

جاء قانون الضريبة على الدخل الجديد مشتملاً على احكام موضوعية ، يترتب على تطبيقها تعديل جوهرى وفى وجه التصرف فى القضايا الضريبية وفى العقوبات المقضى بها ونوجزها فى الآتى :-

- تخفيف العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية .
- تعديل عناصر بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة فى أحوال معينة .
- إلغاء تجريم بعض الأفعال التى كانت تشكل جرائم ضريبية .
- تشديد عقوبة الغرامة المقررة على بغض الجرائم الضريبية .
- تجريم افعال لم تكن مؤثمة من قبل .
- العقاب على جريمة إفشاء الأسرار بالمادة (٣١٠) من قانون العقوبات .
- مسئولية الشريك فى جريمة التهرب من الضريبة .

(١) تخفيف العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية :

■ خفف المشرع بمقتضى قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية عما كان مقرراً لها بمقتضى قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ الملغى ، وترتب على ذلك زوال وصف الجناية عن هذه الجرائم وإسباغ وصف الجنحة عليها وتنحصر هذه الجرائم فى الآتى :-

(أ) جريمة إخفاء الوقائع التى علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم :

- نصت المادة (١٢٢) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن :

يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة الف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً او وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب احد الأفعال الآتية :

(١) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

(٢) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى

تعديل او تغيير فى الدفاتر او الحسابات او السجلات او المستندات وكان من شأنها هذا التعديل او التغيير الإيهام بقلة الأرباح او زيادة الخسائر.

وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

- اصبحت جريمة إخفاء الوقائع التى علمها المحاسبون والمراجعون اثناء تادية مهمتهم والمنصوص عليها فى المادة سالفة البيان من الجنح ، وعقوبتها الحبس والغرامة التى لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة الف جنيه او إحدى هاتين العقوبتين ، وفى حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً ، بعد أن كانت فى قانون الضرائب على الدخل الملغى - المادة ١٨٠ - من الجنايات وعقوبتها السجن .

(ب) جريمة التهرب من أداء الضريبة :

- نصت المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على ان :

يعاقب كل ممول تهرب من اداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم اداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويعتبر الممول متهرباً من اداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

(١) تقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر او سجلات او حسابات او مستندات مصطنعة مع علمه بذلك او تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر او السجلات أو الحسابات أو المستندات التى اخذها.

(٢) تقديم الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر او سجلات أو حسابات او مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر او سجلات او حسابات او مستندات اخفاها .

(٣) الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

(٤) اصطناع او تغيير فواتير الشراء أو البيع او غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح او زيادة الخسائر .

(٥) إخفاء نشاط أوجزء منه مما يخضع للضريبة .

وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من اداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة .

- اصبحت جريمة التهرب من أداء الضريبة بالطرق المنصوص عليها فى المادة سالفة البيان من الجنح ، وعقوبتها الحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز خمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم اداؤها أو إحدى هاتين العقوبتين ، وفى حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً ، بعد ان كانت هذه الجريمة فى قانون الضرائب على الدخل الملغى المادتين ١٧٨ - ١٨١ من الجنايات وعقوبات السجن والتعويض .

تضمن نص المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل

الجديد بياناً للطرق التى تقع بها جريمة التهرب من أداء الضريبة على غرار ما كان منصوصاً عليه فى المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل الملغى إلا انه يلاحظ على نص المادة (١٣٣) ما يلى:

(١) إن صياغة البند (٣) من هذه المادة لم تشتمل على فعل إخفاء السجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة كما كان منصوصاً على ذلك فى البند المقابل من المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل الملغى كما تنص المادة (١٣٣) المشار إليها لم يتضمن بنداً خاصاً بأحد طرق التهرب من أداء الضريبة وهو توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح والذى كان منصوصاً عليه فى البند رقم(٤) من المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل الملغى إلا أن ذلك لا يشير إلى ان المشرع قصد من ذلك استبعاد تلك الطرق من نطاق التجريم ، إذ أن الأفعال المكونة للنشاط الإجرامى فى هذه الطرق تندرج تحت صور الركن المادى لطرق التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها فى البنود الأخرى من المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل بحسب الأحوال ، ولا يتطلب الأمر تكرار ذكرها فى هذه المادة .

(٢) يكفى لقيام جريمة التهرب من أداء الضريبة بالطرق المنصوص عليها فى البند (٥) من المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل الجديد ان ينصب فعل الإخفاء المكون للركن المادى لهذه الجريمة على جزء من النشاط الخاضع للضريبة ، لا على نشاط كامل او اكثر كما كان يلزم لقيام هذه الجريمة فى البند (٦) من المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل الملغى ، والتى كانت تنص على قيام جريمة التهرب من اداء الضريبة بطريق "إخفاء نشاط او اكثر مما يخضع للضريبة "

(ج) جريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط :

ـ نصت المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن :

يعاقب بغرامة لا تقل عن الفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من امتنع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط ، وفى جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

ـ أصبحت جريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط المنصوص عليها فى هذه المادة من الجنح ، وعقوبتها الغرامة التى لا تقل عن الفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العودة إلى ارتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات ، بعد أن كانت هذه الجريمة فى قانون الضرائب على الدخل الملغى ـ المادتان ١٧٨ ، ١٨١ ـ من الجنايات وعقوبتها السجن والتعويض .

ـ والامتناع الذى تقوم به الجريمة لا يحتاج إلى طلب من مصلحة الضرائب العامة ، إذا أن تقديم الممول لإخطار مزاولة النشاط واجب بنص القانون القانون ، فالامتناع

عن الاستجابة إلى أوامر القانون ، وينسحب ذلك على جريمتى الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى والامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية ، المنصوص عليهما فى المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل الجديد والآتى بيانها فيما بعد .

(٢) تعديل عناصر بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة فى أحوال معينة :

ـ نصت المادة ٧٨ بند ١ من قانون الضريبة على الدخل الجديد على انه يلتزم المولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة او حرفة أو مهنة كل منهم وذلك طبقاً بما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ـ الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً او حرفياً اومهنياً إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين الف جنيه أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين الف جنيه ، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقاً لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين الف جنيه وعاقب المشرع على مخالفة حكم هذه المادة بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات (المادة ١٣٥ من قانون الضريبة على الدخل الجديد)

ـ وكان قانون الضرائب على الدخل الملغى قد الزم الممول الذى يزاول نشاطاً تجارياً او صناعياً ـ فقط ـ أن يمسك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة ذلك النشاط فى الأحوال الآتية :

- إذا تجاوز رأس مال هذا النشاط عشرين الف جنيه .
- إذا تجاوز رقم أعمال هذا النشاط مائة الف جنيه .
- إذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقا لآخر ربط ضريبى نهائى عشرة آلاف جنيه .

وعاقب المشرع على مخالفة ذلك بغرامة مقدارها ثلاثمائة جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود خلال سنوات. (المواد ٩٦ ، ٩٨ ، ١٨٧ رابعاً من قانون الضرائب الملغى)

ـ ووفقاً للتعديل الذى ادخله قانون الضرائب على الدخل الجديد على طبيعة النشاط والأحوال التى يجب فيها على الممول إمساك الدفاتر والسجلات .

يراعى ما يلى :

- إن جريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة نشاطه التجارى أو صناعى تضحى بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الجديد غير مستوفية لعناصر قيمها وغير مؤثم إذا لم يتجاوز رأس مال هذا النشاط خمسين الف جنيه ، أو لم يتجاوز رقم اعماله مائتين وخمسين الف جنيه أو لم يتجاوز صافى ربحه السنوى عشرين الف جنيه وفقاً لآخر ربط ضريبى نهائى .

مع ملاحظة ان واقعة عدم إمساك الممول التاجر الذى يجاوز رأس ماله المستثمر فى التجارة عشرين الف جنيه قد تشكل فى حقه جنحة عدم إمساك الدفاتر التى تستلزمها طبيعة تجارته والمؤثمة بالمواد (١ ، ٢١ ، ٢٩) من قانون التجارة الصادر بالقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ .

- إن عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة نشاطه الحرفى أو المهنى كان غير مؤثم قبل العمل بأحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد.
- إن جريمة عدم إمساك الممول الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة نشاطه التجارى أو الصناعى أو الحرفى أو المهنى فى الأحوال المنصوص عليها قانوناً فى المادة (٧٨ بند ١) من قانون الضريبة على الدخل الجديد لا تطبق إلا من تاريخ العمل بأحكام هذا القانون فى ٢٠٠٥/٦/١٠ .

جريمة الخصم تحت حساب الضريبة :

- تنص المادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على انه :

على الجهات والمنشآت المبينة فى هذه المادة أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من اشخاص القطاع الخاص ، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجوز خمسة فى المائة من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الأشخاص ويستثنى من ذلك الأقساط التى تسدد لشركات التامين .

وعاقب المشرع على مخالفة حكم هذه المادة بالغرامة التى لاتقل عن الفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات. (المادة ١٣٥ من قانون الضريبة على الدخل الجديد)

- وكان قانون الضرائب على الدخل الملغى قد الزم إجراء الخصم تحت حساب الضريبة المشار إليه فى المادة سالفة البيان عن كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات ، وعاقب على مخالفة ذلك بالغرامة التى لا تقل عن خمسين جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه .

(المادتان ٣٧ ، ١٨٧ / ثالثاً من قانون الضرائب الملغى)

- ووفقاً للتعديل الذى أدخله قانون الضريبة على الدخل الجديد على نصاب الخصم تحت حساب الضريبة من عشرة جنيهات إلى ثلاثمائة جنيه ويراعى أن جريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة تضحى بعد تاريخ العمل بهذا القانون غير مستوفية لعناصر قيامها وغير مؤثمة إذا كان نصاب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه .

(٣) إلغاء تجريم بعض الأفعال التى كانت تشكل جرائم ضريبية :-

الغى المشرع بقانون الضريبة على الدخل الجديد تجريم بعض الأفعال التى كانت

مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى على النحو التالى :

- جرائم عدم تقديم إقرار الثروة (المواد ١٣١/١ ، ٣ - ١٨٢ - ١٨٣ - ١٨٧ أولاً)

- جريمة عدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبى (المادتان ٩٦ ، ١٨٧ رابعاً)

- جريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبى من محاسب (المادتان ٧٩ ، ١٨٧ رابعاً) .

- جريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض او مستأجرها عن بيانات الغرس (المادة ١٨٥ / ثانياً).

- جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية (المواد ١٢٨ ، ٤/١٣٣ ، ١٨٧ / أولاً) .

- جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة (المواد ٣٩ ، ٤٦ ، ٧٧ ، ١٨٧ / ثالثاً ١٩٠)

تطبيق القانون الأصلح للمتهم :

- لما كان قانون الضريبة على الدخل الجديد قد تضمن الأحكام سالفة البيان والتى ازال بموجبها وصف الجناية عن بعض الجرائم الضريبية الذى كان يسبغه عليها قانون الضرائب على الدخل الملغى ، وخفف العقوبات التى كانت مقررة لها كما عدل من العناصر اللازمة لقيام بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة فى احوال معينة والغى تجريم بعض الأفعال التى كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى على النحو التالى السابق تفصيله ، فإنه يعد قانوناً أصلح للمتهم فى هذا الشأن. ولما كان ذلك وكانت الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات تنص على انه " إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون اصلح للمتهم فهو الذى يتبع دون غيره " فإن قانون الضريبة على الدخل الجديد يضحى هو القانون الواجب التطبيق ، إذ انشأ مركزاً قانونياً أصلح للمتهم بما اشتملت عليه أحكامه سالفة البيان .

وفى ضوء ما تقدم يكون اتباع ما يلى :

(أ) فيما يتعلق بالجرائم الضريبية التى أصبحت معاقباً عليها بوصف الجنحة بدلاً من الجناية :

■ يتم قيد الواقعة فى الجرائم التى تم إنجازها تحقيقاً ، ولم يتم التصرف فيها من جنحة بالتطبيق من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، وإرسالها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية .

■ إذا كانت الدعوى قد أحيلت إلى محكمة الجنايات بوصف الجناية بمقتضى احكام قانون الضرائب على الدخل الملغى رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ فإن الدعوى تكون قد خرجت من حوزة النيابة العامة بصدور أمر الإحالة ويجب على عضو النيابة الحاضر بالجلسة أن يطلب من محكمة الجنايات تطبيق احكام قانون الضريبة على الدخل الجديد الأصلح للمتهم ما لم ترى المحكمة قبل تحقيق الواقعة بالجلسة الحكم بعدم اختصاصها وإحالتها إلى محكمة الجنح الجزئية .

(ب) وفيما يتعلق بالجرائم الضريبية التى

تم تعديل عناصر قيمها وأضحت غير مؤثمة إلا فى أحوال معينة أو الأفعال التى ألغى تجريمها:

■ ترسل المحاضر المحررة عن هذه الجرائم - إن لم تكن مرتبطة بجرائم اخرى - إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة اقتراح حفظها قطعياً او التقرير فيها بالأوجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لعدم الجناية ، اما إذا كانت هذه الجرائم مرتبطة بجرائم اخرى ، فإن التصرف فيها بالحفظ - سواء صراحة أو ضمناً - يكون مع التصرف فى الجرائم المرتبطة بها .

إذا كانت النيابة قد امرت بإحالة الأوراق إلى محكمة الجنح الجزئية ، ولم يكن المتهم قد اعلن بورقة التكاليف بالحضور ، فيتم العدول عن الإحالة ، وترسل القضية إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية ... مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالأوجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لعدم الجناية .

وإذا كانت الدعوى قد احيلت إلى محكمة الجنح الجزئية بإعلان المتهم بورقة التكاليف بالحضور او كانت فى اية مرحلة من مراحل نظرها ، يطلب عضو النيابة الماثل بالجلسة من المحكمة ببراءة المتهم .

■ إذا كانت الدعوى قد صدر فيها حكم ولو كان باتاً تعين إعمال نص الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من قانون العقوبات التى تنص على انه: "إذا صدر قانون بعد حكم نهائى يجعل الفعل الذى حكم على المجرم من اجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهى آثاره الجنائية " ويجب المبادرة إلى إرسال ملفات القضايا المحكوم فيها إلى المكتب الفنى للنائب العام - عن طريق المحامى العام للنيابة الكلية المختصة - للنظر فى امر وقف تنفيذ العقوبة المقضى بها .

(٤) تشديد عقوبة الغرامة المقررة على بعض الجرائم :

شدد المشرع عقوبة الغرامة المقررة قانوناً على الجريمتين الاتيتين : -

■ الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى .

■ الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية ، إذ تنص المادة (١٣٥) على ان " يعاقب بغرامة لا تقل عن الفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أياً من الأفعال الآتية :

١ - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى .

٢ - الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية .

وفى جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

- وقد كانت جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى ،معاقباً عليها بالمادة (١٨٧ / ثانياً) من قانون الضرائب على الدخل الملغى بالغرامة التى لا تقل عن مائة ولا

تجاوز خمسمائة جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .

كما كانت جريمة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية معاقباً عليها فى المادة (١٨٧ / ثالثاً) من قانون الضرائب الدخل الملغى بغرامة لا تقل عن خمسين جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيها وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .

(٥) تحريم أفعال لم تكن مؤثمة من قبل فى قانون الضرائب على الدخل الملغى وهى :

أ) جريمة عدم توفير الممول للبيانات وصور الدفاتر والمستندات التى تطلبها مصلحة الضرائب العامة كتابة فى الميعاد المقرر قانوناً.

وعقوبتها غرامة لا تقل عن الفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب المخالف خلال ثلاث سنوات .

(المادتان ٩٦ فقرة ١ ، ١٣٥ من قانون الضريبة على الدخل الجديد)

ب) جريمة عدم توقيع الإقرار الضريبى من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين إذا تجاوز رقم الأعمال مليونى جنيه سنويا .

وعقوبتها غرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

(المادة ٨٣ فقرة ٣ من قانون الضريبة على الدخل الجديد)

ج) جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبى باقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا .

ـ تنص المادة (١٣٦) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على انه :

■ إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبى باقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية :

ـ ٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ، إذا كان هذا المبلغ يعادل ١٠٪ إلى ٢٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً .

ـ ١٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠٪ إلى ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً .

ـ ٨٠ ٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً .

(٦) العقاب على جريمة إفشاء الأسرار بالمادة (٣١٠) من قانون العقوبات:ـ

ـ تنص المادة (١٣٤) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أنه :

"يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات سرية المهنة ، ولا يجوز لأى من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أوتحصيل الضريبة إعطاء أى بيانات او اطلاع الغير على أية ورقة او بيان او ملف او غيره إلا فى

الأحوال المصرح بها قانوناً ، ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابى من الممول أو بناء على نص فى اى قانون آخر ، ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة او تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من الوزير .

ـ لم ينص المشرع فى قانون الضريبة على الدخل الجديد على عقوبة خاصة لجريمة إفشاء موظفى مصلحة الضرائب العامة لسر المهنة المشار إليها فى المادة سالفة البيان ،كما كان منصوصاً على ذلك فى المادة (١٨٦) من قانون الضرائب على الدخل الملغى ، بل ترك ذلك للعقوبة المقررة بمقتضى المادة (٣١٠) من قانون العقوبات ،وهى الحبس مدة لا تزيد على ستة شهور او الغرامة التى لا تتجاوز خمسمائة جنيه .

(٧) مسئولية الشريك فى جريمة التهرب من الضريبة :

ـ تنص المادة (١٣٤) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على انه :

"يسأل الشريك فى الجريمة بالتضامن مع الممول فى الالتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من ادائها والغرامات المقضى بها فى شأنها ".

ـ وكانت المادة (١٧٩) من قانون الضرائب على الدخل الملغى تنص على أن : يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة كل من حرض أو اتفق أو ساعد اى ممول على التهرب من اداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها او بعضها .

ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولاً بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم اداؤها .

ـ وفى ضوء ما طرأ على النص الأخير من تعديل فى الصياغة والأحكام التى تضمنها يراعى ما يلى :

■ إن المساهمة الجنائية للشريك فى جريمة التهرب من أداء الضريبة تخضع للقواعد العامة للاشتراك فى الجرائم ولم تكن هناك حاجة للنص عليها فى قانون الضريبة على الدخل الجديد بنص خاص كما ورد فى قانون الضرائب على الدخل الملغى .

وتقوم مساهمة الشريك فى تلك الجريمة إذا توافرت فى حقه إحدى صور الاشتراك فى الجريمة المنصوص عليها فى المادة (٤٠) من قانون العقوبات وهى التحريض والاتفاق والمساعدة ،ويسرى فى حقه حكم المادة (٤١) من قانون العقوبات انه من اشترك فى جريمة فعلية عقوبتها .

■ أن ما استحدثه المشرع فى قانون الضريبة على الدخل الجديد فى هذا الشأن ، هو إلزام الشريك فى جريمة التهرب من اداء الضريبة بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضريبة التى تهرب من ادائها والغرامات المقضى بها فى هذه الجريمة وقد كان هذا الالتزام وفقاً لقانون الضرائب الملغى قاصراً على مسئوليته بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم اداؤها

فقط

العقوبات

تتناول المواد من (١٣١) وحتى (١٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى الكتاب السابع والخاصة بأحكام العقوبات .

وقد وردت أحكام العقوبات الخاصة بالإقرارات الضريبية فى المواد (١٣٢) ، (١٣٣) بندى ١ ، ٢ والمواد (١٣٥) بند ٢ ، (١٣٦) وسوف نورد فيما يلى الأحكام الخاصة بالعقوبات كالآتى :

تناولت المادة (١٣١) بأنه مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر يعاقب على الجرائم المبينة فى المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها .

التعليق : بمعنى انه إذاوجدت عقوبة أشد فى قانون العقوبات أو أى قانون آخر مثل قانون التجارة وقانون مزاولة المهنة وذلك فى الأمور المتعلقة بعدم إمساك الدفاتر حيث يوجد عقوبة للأشخاص الطبيعيين فى حالة عدم الالتزام بإمساك الدفاتر فى قانون التجارة وقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ .

أولاً : العقوبات التى توقع على المحاسب :

ورد بالمادة (١٣٢) من القانون بأنه يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة الف جنيه أو بإحدى العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق او مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية :

١ - إخفاء وقائع علمها اثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع امراً ضرورياً لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢ - إخفاء وقائع علمها اثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل او تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شان هذا التعديل او التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

التعليق : كانت العقوبة على المحاسب فى القانون السابق جناية وليست جنحة وهى السجن مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزاولة المهنة وذلك طبقاً لما ورد بالمادة رقم ١٨٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ اما فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أصبحت العقوبة على المحاسب الحبس والغرامة او بإحدى هاتين العقوبتين وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً - يتضح مما سبق بأن المشرع جعل العقوبة فى القانون الجديد الحبس بدلاً من السجن مع تشديد مبلغ الغرامة وفى حالة العود يحكم بالعقوبتين الحبس والغرامة .

وقد صدرت قواعد وتعليمات عامة رقم ١ لسنة ٢٠٠٦ (بشأن ضوابط اعتماد المحاسب القانونى المستقل للإقرار الضريبى) والتى نصت على الآتى :

صدر قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بتاريخ ٢٠٠٥/٦/٨ ونصت المادة (٨٣) من القانون على ما يأتى :

يجب تقديم الإقرار الضريبى خلال المواعيد الآتية :

ا) قبل اول يناير من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين .

ب) قبل اول مايو من كل سنة او خلال اربعة اشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية .

ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول او ممثله القانونى وإلا اعتبر كأن لم يكن .

وفى جميع الأحوال يجب ان يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنوياً .

وحيث نصت المادة (١٠٥) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل المشار إليه على ما يأتى : يعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١ لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة او من الجهاز المركزى للمحاسبات ، بحسب الأحوال إقرار بأن صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد اعد وفقاً لأحكام القانون وهذه اللائحة.

وبناء على ما سبق تكون مراجعة المحاسب القانونى للإقرار الضريبى للممول وفقاً لأحكام المادة (١٣٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وعلى الأخص الضوابط الآتية : -

أ - الحصول من إدارة الشركة على البيانات والمعلومات والاطلاع على الدفاتر والمستندات التى يرى المحاسب ضرورتها لمراجعة الإقرار واعتماده .

ب - التحقق من مطابقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبى مع ما ورد بالدفاتر والمستندات والقائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها.

ج - أن تتم مراجعة الإقرار الضريبى وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والتى تنص على إجراء فحص اختيارى بالمستندات المؤيدة .

د - الالتزام لدى مراجعة الإقرار واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

هـ - علمه التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه .

وعلى كافة الوحدات المعنية بتطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مراعاة ما ورد بهذه القواعد والتعليمات العامة بكل دقة .

ثانياً : صور التهرب باستعمال إحدى الطرق الآتية :

ورد بالمادة (١٣٣) من القانون بانه يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس

مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم اداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

١ - تقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك او تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها .

٢ - تقديم الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أومستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر او سجلات أو حسابات أو مستندات اخفاها .

٣ - الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

٤ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح او زيادة الخسائر.

٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .

وسوف نتناول بالشرح كل حالة من الحالات التى وردت بالمادة (١٣٣) من صور التهرب باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية الآتية :

١ - تقديم الممول الإقرار الضريبى السنوى يخالف الدفاتر الحقيقية :

هى حالة الممول الذى يقوم بتقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات او الحسابات او المستندات الحقيقية التى يحتفظ بها الممول والتى أخفاها عن مصلحة الضرائب ، ويعنى ان هذا الممول يحتفظ بمجموعة دفترية مصطنعة ومزورة وهى التى يستخرج منها بيانات الإقرار الذى يقدم لمصلحة الضرائب والتى تقدم للمأمور الفاحص عند الفحص وهى تخالف ما يحتفظ به من دفاتر أو سجلات او حسابات أو مستندات حقيقية يثبت بها عملياته الحقيقية ويتعامل مع الغير على أساسها ويخفيها عن مصلحة الضرائب .

٢ - تقديم الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر بالرغم من وجود دفاتر فى الحقيقة :

وهى حالة تقديم الممول الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات اخفاها عن مصلحة الضرائب ومعنى هذا ان الممول لديه دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية يثبت بها معاملاته ويتعامل مع الغير على أساسها ورغم ذلك أخفاها عن مصلحة الضرائب وقدم إقراره الضريبى السنوي

لا يتضمن البيانات الحقيقية /

٣ - الإتلاف العمد للدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل المواعيد القانونية لتقادم دين الضريبة :

وهى حالة الممول الذى يقوم عمداً بإتلاف الدفاتر او السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة ومعنى هذا أن الممول قدم إقراره الضريبى السنوى ذاكراً فيه انه يستند إلى دفاتر وسجلات ومستندات وعند توجه المأمور الفاحص قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة أفاد الممول أن الدفاتر اوالسجلات أو المستندات غير موجودة بسبب تلفها وهنا يجب على المأمور الفاحص أن يبين بمذكرته رأياً صريحاً فى هذه النقطة بالذات يبين ما إذا كانت هذه الدفاتر قد أتلفت فعلاً دون عمد أو تم إخفاؤها وتلفها عن عمد وسوء نية فإنه يقع تحت تطبيق العقوبة الواردة بالمادة (١٣٣) من القانون .

أما إذا تضمنت مذكرة المأمور رأياً بأن تلف الدفاتر والسجلات والمستندات أو اى منها لم يكن عن عمد او سوء نية ففى هذه الحالة لن تطبق على الممول أحكام المادة (١٣٣) من هذا القانون لأن هذه الحالة لا تندرج تحت استعمال إحدى الطرق الاحتيالية التى نصت عليها المادة رقم (١٣٣)

ويجب على المأمور ان يذكر الأسباب التى استندت إليها رايه (كأن يكون قد اطلع على مستند رسمى - محضر بوليس مثلاً يفيد تعرض المكان الذى كان الممول يحتفظ بدفاتره وسجلاته فيه للحريق اوالسرقة او للإغراق بالمياه كما فى حالة المنشآت التى تشغل بدرومات العقارات او الأدوار السفلى) ولذلك أهمية كبيرة حيث سيتحدد على اساسه تجريم الممول او عدم تجريمه .

٤ - اصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات :

وهى حالة الممول الذى يقوم باصطناع او تغيير فواتير الشراء او البيع او غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر ، ومعنى هذا أن الممول يلجأ إلى اصطناع فواتير بيع غير حقيقية او اصطناع او تغير أى مستندات أخرى ويتم ذلك باستخدام وسيلة او أكثر من الوسائل التالية : -

أ - تضخيم المشتريات بزيادة قيمتها عن الحقيقة وذلك لزيادة التكلفة .

ب - تقليل كمية المشتريات ويقابل ذلك بتقليل كمية وقيمة المبيعات .

ج - تقليل كمية وقيمة المبيعات .

د - اصطناع او تغييرأى مستندات اخرى بغرض تقليل الأرباح او زيادة الخسائر وكلها وسائل تؤدى إلى تقليل الأرباح او زيادة الخسائر بهدف التهرب من أداء الضرائب المستحقة على المنشأة .

وقد يتم ذلك أيضاً بالنسبة لمستندات المصروفات التى يقوم بعض الممولين باصطناعها لزيادة التكلفة أيضاً وتخفيض الأرباح .

وقد لا يصل المأمور الفاحص عند فحصه إلى اكتشاف هذا التلاعب مما قد ينتج عنه أن

تكون ارباح الممول تقل عن الأرباح الحقيقية لنشاط الممول وذلك نظراً لأنه وفى اغالب الأحوال فإن امثال هؤلاء الممولين يقومون بالتلاعب ايضاً فى بضاعة آخر المدة حتى لا ينكشف تلاعبهم فى فواتير الشراء والبيع مثال ذلك :-

أ - الحالة الأولى :

تعمد تخفيض الأسعار التى تقوم بها بضاعة آخر المدة بحجة فساد البضاعة أو تغير موضتها وانخفاض القيمة السوقية وذلك حتى تتمشى الأسعار مع التلاعب الذى يقوم به أو فى أسعار البيع بفواتير المبيعات المصطنعة .

ب - الحالة الثانية :

أو اعتبار جزء من البضائع فى نهاية السنة المالية عجزاً يدرج ضمن فروق الجرد حتى تتمشى الكميات المتبقية بعد استبعاد العجز المصطنع مع التلاعب الذى يقوم به الممول فى كميات المبيعات أو تضخيمه لكميات المشتريات .

وفى الحالتين يؤدى التلاعب إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة :

وهذه حالة ممول يقوم بإخفاء نشاط أو جزء منه عن طريق عدم تضمينه فى إقراره الضريبى فقد يكون للممول عدة انشطة ويعمد الممول عبر الجمع بين نتائج هذه الأنشطة فى إقراره الضريبى إلى إخفاء بعضها كما يكون هناك فرع لنفس النشاط يتعمد الممول عدم ذكره فى إقراره الضريبى أو عند مناقشته مما يؤدى إلى محاسبته عن المركز الرئيسى فقط دون الفروع أو الفروع الأخرى والتى لا تعلم المصلحة عنها شيئاً .

ثالثاً : بعض الوسائل المساعدة على كشف صور التهرب الضريبى :

هناك وسائل عدة يمكن عن طريقها كشف هذا التهرب وامثلة ذلك ما يلى :

١ - قد يعثر المأمور الفاحص عند فحص دفاتر الممول على مستندات او بيانات تخص نشاطاً آخر له او عمليات اخرى كان الممول قد اخفاها عن مصلحة الضرائب .

٢ - قد يتم اكتشاف انشطة للممول لم يبلغ عنها مصلحة الضرائب - عن طريق الإعلانات بوسائل الإعلان المختلفة - أو عن طريق التحريات الخاصة التى يقوم بها المأمور .

٣ - يحدث أن يحصل المأمور اثناء فحصه حسابات منشأة أخرى على منستندات وبيانات تثبت قيام الممول بعمليات لم يقيدها فى دفاتره.

٤ - أن تقدم الإدارة العامة لمكافحة التهرب بالمصلحة المستندات الدالة والتى تثبت تلاعب الممول والتى تحصل عليها عند التحقق من البلاغات التى تصل إليها .

٥ - قد تكون العمليات التى لم يقيدها الممول بدفاتره عبارة عن توريدات او عمليات للحكومة او القطاع العام أو القطاع الخاص - وقامت هذه الجهات بإخطار المصلحة بتلك العمليات .

ونخلص من ذلك بأنه يجب أن يكون لدى المصلحة من الأدلة والمستندات والقرائن ما يثبت ارتكاب الممول لجريمة التهرب أو التزوير أو التلاعب أو الإخفاء - لا أن يكون كونها فقط مجرد بلاغ أو شبهة وجود جريمة تهرب دون إثبات ذلك بالدليل القاطع .

فهرس المجلة لعام ٢٠٠٩ م

العــــدد ٤٨٠ ـ أبريل ٢٠٠٩ م

كلمة العـــدد

- عـــــلاوة وبطـــــالـــــة — رئيس التحـرير
- أثر الاتصـالات الشفوية المتبـادلة بين العمـلاء Word of Mouth على اتجاهاتهم عند اتخـاذ قـراراتهم الشرائيـة بالتطبيق على عمليات شراء الأوراق الماليـة — د / أمل عبد الرحمن السيد
- أثر إلغاء بعض الإعفاءات طبقـا للقـانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على المحددات الأساسيـة والرئيسية للتشريع الضريبى المصرى وتأثير ذلك على محاسبـة مـمولى ضريبـة المرتبات وما فى حكمها — إعداد/ يوحنا نصحى عطية

العــــدد٤٨١ ـ مـايو ٢٠٠٩ م

كلمة العـــدد

- ٥٠ عاماً من تعدد القرارات فى الصناعة وتضارب فى السياسات رؤيـة استراتيجية — رئيس التحـرير
- تنافسية حـــــول أسلوب المقاييس المرجعية ومداخـــل خفض التكلفة (دراسـة تطبيقيـة) — د ٠ سهـــير الطنملـــى
- المعـاملـة الضـريبيـــة للسندات والأسـهم فى ظل القـانون رقم ٩١ لـسنة ٢٠٠٥ وتعـديلاته — الأسـتاذ / حمـــدى هـيبة

العــــدد ٤٨٢ ـ يونيه ٢٠٠٩ م

كلمة العـــدد

- صناعة الطباعة أمن وأمان المواطن — رئيس التحـرير
- رؤية اسـتراتيجية المركز التنافسى الفعال الطريق الوحيد لإثبات الذات لمنشأتك كلما زادت المميزات . . . فقد الإعلان مصداقيته — دكتور / طلعت أسعد عبد الحميد
- التضخم وآثاره السلبية اقتصادياً واجتماعياً — دكتور / سميرسعد مرقس
- المعالجة الضريبية لأرباح وخسـائر إعادة التقدير فى ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته. — الأسـتاذ / حمـــدى هـيبة
- قـــراءات : نظام التحصيل تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. (كتاب المرشد)

  مؤشرات الـقــدرة التنافســيـة فى مصـر .

  الشهـادة الدولـية للتصنيف الائتمــانى rating@ من كوفـاس لدعم جدارتك الائتمانية على مستوى جميع دول العالم .

العــــدد ٤٨٣ - يوليه ٢٠٠٩ م

العدد ٤٨٤ - أغسطس ٢٠٠٩ م

العدد ٤٨٥ - سبتمبر ٢٠٠٩ م

العدد ٤٨٦ - أكتوبر ٢٠٠٩ م

العدد ٤٨٧ - نوفمبر ٢٠٠٩ م

العدد ٤٨٨ - ديسمبر ٢٠٠٩ م